Die Berichtigungsvorschriften der Reichsabgabenordnung

unter besonderer Berücksichtigung
der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs

Inaugural-Dissertation

zur

Erlangung der Doktorwürde

der Rechts- und Staatswissenschaftlichen Fakultät

der

Julius-Maximilians-Universität Würzburg

vorgelegt von

Rechtsanwalt
Emil Kessler,
München

1939.

Buchdruckerei Richard Mayr, Würzburg

Referent: Geh.-Rat Prof. Dr. Laforet.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Gliederungsübersicht.

Seite

Vorbemerkung

I. Teil: Die Berichtigungsvorschriften der Reichsabgabenordnung . . 4

1. Kapitel: Die formelle Bindung der Behörde an den Steuerverwaltungsakt 4

A. Der Verfügungsbegriff, der formelle Werdegang der Verfügung 4

I. Der Verfügungsbegriff 4

II. Die Bekanntgabe der Verfügung 6

III. Die noch nicht bekanntgegebene Verfügung 6

IV. Die Berichtigung der offenbaren Unrichtigkeit 7

B. Der Grundsatz unbeschränkter Rücknehmbarkeit oder Änderung der Verfügung 15

C. Die Antragsverfügung 18

D. Die Ungehorsamsverfügung 18

E. Die begünstigende rechtsgestaltende Verfügung (§ 96 AO) . . 19

F. Die Steuerbescheide 27

1. Zum Aufbau des Gesetzes 27

2. Die Bescheide nach § 94 AO 28

3. Die Möglichkeiten der Rücknahme oder Änderung von Steuerbescheiden nach § 94 AO 29

4. Rechtsmitteleinlegung und § 94 32

5. Einzelfragen 33

6. Rechtsmittelentscheidungen 34

2. Kapitel: Die vorläufige Steuerfestsetzung 35

3. Kapitel: Das formelle Berichtigungsverfahren 46

4. Kapitel: Berichtigungsrecht und Berichtigungspflicht . . . 51

A. Berichtigungsveranlagung und Berichtigungsfeststellung (§ 222 AO) 52

I. Allgemeines 52

1. Zweck und Bedeutung der Berichtigungsveranlagung . . 52

2. Die in Betracht kommenden Steuerarten 53

3. Die Voraussetzung des vorangegangenen, durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens 54

II. Die Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 zuungunsten des Steuerpflichtigen 56

1. Voraussetzungen 56

a) Das Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel 56

b) Das neue Beweismittel 71

c) Die eine höhere Veranlagung rechtfertigende neue Tatsache 71

d) Der Lauf der Verjährungsfrist 75

2. Die Wiederaufrollung der Veranlagung anläßlich der Berichtigungsveranlagung 76

3. Wahlrecht zwischen Rechtsmittelverfahren und Berichtigungsveranlagung 77

4. Zur Frage des Berichtigungsanspruchs des Stpfl. . . 79

5. Die Anfechtung der erhöhenden Berichtigungsveranlagung 80

Seite

III. Die Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 2 zugunsten des Steuerpflichtigen 81
1. Die Voraussetzungen 81
a) Die neue Tatsache 81
b) Die Buch- oder Betriebsprüfung zur Feststellung der neuen Tatsache 84
c) Der Rechtsanspruch auf Berichtigung 88
d) Die Einschränkung des Berichtigungsanspruchs . . 90
e) Die Tatsachenfeststellung innerhalb der Verjährungsfrist 91
f) Die niedrigere Veranlagung 92
2. Die Wiederaufrollung der Veranlagung 92
IV. Die erhöhende Fehlerberichtigung (§ 222 Abs. 1 Nr. 3) . . 93
1. Bedeutung und Zweck der Vorschrift 93
2. Inhalt der Vorschrift 93
a) Der Fehler im Sinn von Abs. 1 Nr. 3 94
b) Fehleraufdeckung gegenüber Rechtsmittelentscheidungen 95
c) Die Aufsichtsbehörde 96
d) Die höhere Veranlagung 96
e) Der Nichtablauf der Verjährung 97
f) Ausdehnungsbereich von Abs. 1 Nr. 3 97
V. Die Fehlerberichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen (§ 222 Abs. 1 Nr. 4) 98
1. Bedeutung 98
2. Die Voraussetzungen der Berichtigung 99
VI. Das Verbot der Berichtigung auf Grund geänderter höchstrichterlicher Rechtsprechung 101
1. Allgemeines zur Auslegung der Vorschrift 101
2. Die Rechtsprechung 104
3. Die Änderung der Rechtsprechung nach Entstehung des Steueranspruchs 106
B. Steuernachforderung und Steuerherabsetzung außerhalb § 222 AO 107
I. Die Nachforderung von Steuern (§ 223) 107
1. Anwendungsgebiet der Vorschrift 107
2. Inhalt der Vorschrift 108
3. Die Anfechtungsmöglichkeiten gegenüber der Steuernachforderung 112
II. Die Fehlerberichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen . . 112

II. Teil: Der Meinungsstreit über die Fortgeltung der Berichtigungsvorschriften der AO 113

A. Die Streitfrage 113

B. Die einander widerstreitenden Meinungen 114
I. Die Auffassung der Steuerverwaltung 114
II. Der Standpunkt des Reichsfinanzhofs 117

C. Das Schrifttum 117

D. Versuch einer eigenen Stellungnahme zum Meinungsstreit über § 1 Abs. 3 StAnpG 120
I. Die Bedeutung des § 1 Abs. 3 StAnpG, betrachtet nach dem Wortlaut der Bestimmung und ihrer Stellung im Aufbau des StAnpG 122
1. Der Wortlaut des § 1 Abs. 3 StAnpG, seine Stellung im § 1 aaO 122
2. Die Stellung des § 1 Abs. 3 im Aufbau des StAnpG im Ganzen 123
II. Die aus der Gesetzesbegründung zu gewinnenden Anhaltspunkte 124

Seite

III. Die begriffliche Untersuchung des § 1 Abs. 3. Die auslegende Rechtsanwendung und deren Abgrenzung gegenüber der Entscheidung über die Gültigkeit von Gesetzen 126
IV. Die Befugnis der Nachprüfung gesetzlicher Vorschriften auf ihre Gültigkeit durch den Richter und die Verwaltung. Allgemeine Grundsätze der staatlichen Rechtsordnung . . . 129
E. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs als Beispiel und Richtlinie für den schöpferischen Einsatz des § 1 StAnpG, insbesondere des Abs. 3 aaO 139
F. Die Berichtigungsschranken der AO und die nationalsozialistische Weltanschauung 147

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41549803_0092

Zu den Fragen des allgemeinen Steuerrechts, die heute im Mittelpunkt der öffentlichen Erörterung stehen, gehört die nachträgliche Änderung von Steuerverwaltungsakten, insbesondere die nachträgliche Berichtigung von Steuerfestsetzungen, in denen der sachliche („materielle") Steueranspruch des Staates unzureichend zur Geltung gekommen ist. Die Kundgebungen der Steuerverwaltung, die Steuerrechtsprechung und das Fachschrifttum haben sich in der jüngsten Vergangenheit damit in fast ununterbrochener Folge beschäftigt.

Diese allgemeine Anteilnahme verdankt die Berichtigungsfrage wohl dem Umstand, daß von maßgebender Seite aus die Ansicht vertreten wird, zwischen dem Grundsatz gleichmäßiger und gerechter Besteuerung der Volksgenossen und der Unabänderlichkeit von Steuerfestsetzungen, in denen dem Staat weniger Steuern zugesprochen werden als ihm zukommen, bestehe ein in der nationalsozialistischen Weltanschauung begründeter, unvereinbarer Widerspruch.

Der nationalsozialistische Staat bedarf zur Verwirklichung seiner Aufbauziele außerordentlicher Mittel und ist daher auf die restlose Ausschöpfung seiner Steuerquellen bedacht. Seiner nach der Volksauffassung ausgerichteten Weltanschauung entspricht dabei das Bestreben, in möglichster Vollkommenheit den Grundsatz einer gleichmäßigen und gerechten Verteilung der steuerlichen Lasten zu verwirklichen. Die Abhängigkeit des Staates vom Steueraufkommen und der Gedanke der Volksgemeinschaft lassen den Steuerfestsetzungsakt, der dem Staat und damit der Volksgemeinschaft nicht zur vollen Verwirklichung des gesetzlichen Steueranspruchs verhilft, als einen Rechtsfehlgriff von besonderem Gewicht erscheinen.

Andererseits hat die Steuerrechtsordnung die Verfahrensgrundsätze der Reichsabgabenordnung (AO), soweit sie sich auf die nachträgliche Richtigstellung von Steuerfestsetzungen beziehen, bis heute unverändert bestehen lassen. Die betreffenden Vorschriften stammen aus der Zeit vor dem Umbruch. Sie bauen auf dem Grundsatz der Rechtskraft auf und setzen der Berichtigung fehlerhafter Steuerfestsetzungen erhebliche Schranken.

Das heutige Rechtsdenken ist gekennzeichnet durch eine besondere Betonung der allgemeinen sachlichen Rechtsgrundsätze, wie sie im sittlichen Empfinden der Volksgesamtheit verankert sind; andererseits scheint das Verständnis für die förmlichen Notwendigkeiten des Rechtslebens im Abnehmen begriffen zu sein. Der Grundsatz der

gleichmäßigen und gerechten Verteilung der Steuerlast läßt sich deshalb dem Volksempfinden leichter und überzeugender näherbringen als der größtenteils im förmlichen („formellen") Recht wurzelnde Gedanke der Unabänderlichkeit einer fehlerhaften Steuerfestsetzung. So sind in der Berichtigungsfrage allgemeine Rechtsgedanken und förmlichrechtliche Grundsätze als Gegensätze aufeinandergeprallt und haben einen erbitterten Streit der Meinungen hervorgerufen, der sich in der Frage zuspitzt, ob die formell bis heute gültigen Berichtigungsbestimmungen der AO gegenüber nationalsozialistischer Weltanschauung noch bestehen können. Von Seiten der Steuerverwaltung ist die Meinung vertreten worden, daß § 1 des Steueranpassungsgesetzes (StAnpG) die Berichtigungsvorschriften der AO für besonders gelagerte Einzelfälle ihrer materiellen Wirksamkeit beraubt habe. Diese Auffassung wird jedoch von der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs (RFH) nicht geteilt.

Die Darstellung des sachlichen Gehalts der so umstrittenen Berichtigungsvorschriften der AO bildet den Hauptgegenstand dieser Arbeit. Daneben wurde versucht, zu der Frage der materiellen Weitergeltung der genannten Vorschriften im Hinblick auf § 1 StAnpG Stellung zu nehmen.

Da die Arbeit zu dem Ergebnis kommt, daß der formellen Beibehaltung der Berichtigungsvorschriften auch materielle Weitergeltung zur Seite steht, und da sie sich damit im Ergebnis auf den Boden der Rechtsprechung des RFH stellt, so lag es nahe, der Rechtsprechung des RFH zu den Berichtigungsvorschriften bei der Einzeldarstellung besondere Beachtung zu schenken. Es wurde namentlich versucht, die Auslegung der Berichtigungsvorschriften an Hand der Rechtsprechung aus neuester Zeit aufzuzeigen. Auch bei Betrachtung des § 1 StAnpG wurde die Rechtsprechung des RFH seit dem 1. Januar 1935 besonders hervorgehoben.

Die Rechtsprechung zur Frage der Berichtigung von Steuerfestsetzungen ist gerade in den letzten Jahren außerordentlich umfangreich geworden. Es war im Rahmen der vorliegenden Arbeit nicht möglich, sie erschöpfend wiederzugeben; nur das Wesentliche, Grundsätzliche konnte einbezogen werden.

Die Berichtigung von Steuerfestsetzungen berührt weitgehend die Frage, inwieweit der Grundsatz der Rechtskraft auf dem Gebiet des Steuerrechts zur Auswirkung kommt. Diese Frage geht über den Bereich der vorliegenden Arbeit hinaus; diese befaßt sich grundsätzlich nur mit denjenigen Vorschriften der AO, die als Anwendungsgebiete des Rechtskraftsgedankens die nachträgliche Änderung von Steuerfestsetzungen regeln. Der Fragenkreis der Rechtskraft brauchte daher nur insoweit berührt zu werden, als die einzelnen Vorschriften oder die dazu ergangene Rechtsprechung Anlaß dazu boten.

Die Vorschriften der §§ 92 bis 96 der AO mußten, da sie mit der Berichtigungsfrage wesentlich zusammenhängen, in den Rahmen der

Arbeit einbezogen werden; es sei ausdrücklich bemerkt, daß die Arbeit insoweit über das Gebiet der eigentlichen Steuerfestsetzungen hinausreicht und sich dadurch auch teilweise auf den Steuerverwaltungsakt allgemein bezieht.

Die Berichtigung von Steuerfestsetzungen ist in Einzelfällen auch außerhalb der AO geregelt. Zur Klarstellung sei bemerkt, daß diese sonstigen gesetzlichen Berichtigungsmöglichkeiten in die vorliegende Arbeit nicht einbezogen sind.

Die Änderung von Steuerbescheiden auf Grund nachträglicher Veränderung der Verhältnisse, deren Hauptanwendungsmöglichkeit die sog. „Neuveranlagung" (§ 13 VStG) und die sog. „Fortschreibung" (§ 22 RBewG und § 225 a AO) darstellt, fällt gleichfalls aus dem Bereich der Untersuchungen heraus; eine Ausnahme gilt hier jedoch insofern, als im Rahmen der §§ 92 ff AO auch die Rücknahme bezw. Einschränkung ex nunc der sogen. Begünstigungsverfügungen (§ 96 AO) behandelt werden mußte.

I. Teil

Die Berichtigungsvorschriften der Reichsabgabenordnung

1. Kapitel.

Die formelle Bindung der Behörde an den Steuerverwaltungsakt.

Die Vorschriften der §§ 91—96 der AO regeln die formelle Bindung der Behörde an den Steuerverwaltungsakt. Die Vorschriftengruppe ist vom Gesetz unter der Überschrift „Verfügungen" zusammengefaßt. Sie befaßt sich zunächst mit dem Begriff der Verfügung als dem Oberbegriff der Steuerverwaltungsakte allgemein, mit dem formellen Werdegang der Verfügung, d. h. deren Bekanntgabe oder Verkündung und mit der Richtigstellung der bei der formellen Gestaltung der Verfügung unterlaufenen „offenbaren Unrichtigkeiten". Anschließend folgt die Wiedergabe des die Bindung der Steuerbehörden an den Verwaltungsakt allgemein regelnden Grundsatzes. Weiterhin beziehen sich die Vorschriften auf die Rücknahme oder Abänderung der verschiedenen Arten steuerlicher Verfügungen, nämlich der Antragsverfügung, der Ungehorsamsverfügung, der begünstigenden rechtsgestaltenden Verfügung und des Steuerbescheides.

A. Der Verfügungsbegriff, der formelle Werdegang der Verfügung

I. Der Verfügungsbegriff

1. Der Rechtsakt, der in der vorliegenden Arbeit auf die gesetzlichen Möglichkeiten nachträglicher Abänderungen untersucht werden soll, ist unter dem Oberbegriff „Verfügung" zusammenzufassen. Die AO bezeichnet den Steuerverwaltungsakt allgemein als „Verfügung". Darunter sind grundsätzlich alle Möglichkeiten und Spielarten von Steuerverwaltungsakten zu verstehen. Becker, der Schöpfer der AO, erklärt in seinem Kommentar zur AO[1]), daß die Bezeichnung „Verfügung" mangels einer treffenderen Bezeichnung gewählt worden sei. Inhaltlich deckt sich der Begriff mit dem von der Steuerrechtslehre entwickelten Begriff des Steuerverwaltungsakts[2]). Becker aaO. nimmt

[1]) 7. Aufl. Anm. 1 zu § 73

[2]) vgl. hierüber Niemann, der Steuerverwaltungsakt, ViertelJSchrfStuFinR IV Seite 212 ff.

ausdrücklich auf die Begriffsbestimmung zum allgemeinen Verwaltungsakt von Otto Mayer[3]) Bezug, wonach als solcher zu verstehen ist „ein der Verwaltung zugehöriger obrigkeitlicher Anspruch, der dem Untertan im Einzelfalle bestimmt, was für ihn Rechtens sein soll". Diese auch heute noch anerkannte Begriffsbestimmung kennzeichnet, übertragen auf den Bereich des Steuerrechts, auch den Rahmen der steuerlichen Verfügung.

Zu bemerken ist zunächst, daß die AO als Verfügung auch die noch nicht bekanntgegebene Gestaltung behördlichen Willens bezeichnet, also auch die Willensbildung, die noch nicht „obrigkeitlicher Ausspruch" geworden ist, vgl. RFH (Urteil) I A 158/34 vom 13. 2. 35 StW 1935 Nr. 197.

Eigentümlich ist der Verfügung die Regelung eines bestimmten den einzelnen Steuerpflichtigen betreffenden Falles. Dieses Merkmal ist aber auch die wesentlichste, d. h. so gut wie ausschließliche Grenze des Begriffs. Immer dann, wenn ein Einzelfall, d. h. Einzelansprüche, Einzelpflichten usw., Gegenstand eines obrigkeitlichen verwaltungsmäßigen Ausspruchs ist, liegt eine „Verfügung" vor.

Dementsprechend gelten nicht als Verfügungen im Sinne von § 91 AO alle Verwaltungsaussprüche, die lediglich interne Geltung im Bereich der Behörde haben sollen (die Verwaltungsanweisungen in ihren verschiedenen Spielarten); diese behördlichen Willenskundgebungen beziehen sich nicht auf den Einzelfall, greifen nicht in die Einzelsphäre des Untertans ein. Auch die allgemeinen Verwaltungsanordnungen, die über den inneren Bereich der Behörde hinaus und damit in die Rechtssphäre des einzelnen mittelbar eingreifen (Beispiel: die allgemeinen Steuererlasse des Reichsfinanzministers — RdF —) sind keine Verfügungen, da sie sich nicht auf die Regelung von Einzelfällen beziehen.

Es gibt schriftliche und mündliche Verfügungen, ausdrückliche und stillschweigende. Ich verweise beispielsweise auf die häufige Erscheinung der „stillschweigenden Fristverlängerung".

Die AO nennt als Beispiel zum Begriff der steuerlichen Verfügungen „Entscheidungen, Beschlüsse, Anordnungen". Hierin liegt, wie gesagt, nur eine Beispielsaufzählung, sodaß es nicht von Belang ist, wenn der gegenüber dem einzelnen ergehende Steuerverwaltungsakt seinem Wesen nach nicht unter einen dieser Typen von Verfügungen paßt. Wichtig ist, daß auch die Entscheidungen der Steuergerichte in den Verfügungsbegriff einbezogen sind. Der Art nach unterscheidet die AO Verfügungen auf Antrag und Verfügungen von Amts wegen. Unter den Verfügungen auf Antrag (§ 93 2. Halbsatz AO) werden die begünstigenden rechtsgestaltenden Verfügungen (§ 96) die Hauptrolle spielen. Der Begriff der „Ungehorsamsverfügung" (§ 95) stellt weniger

[3]) Deutsches Verwaltungsrecht 3. Aufl. Bd. 1 S. 95

eine besondere Verfügungsart dar, sie ist vom Gesetz vielmehr nur wegen der durch ihren Inhalt veranlaßten besonderen Beurteilung eigens hervorgehoben. Die wichtigste steuerliche Verfügung stellt der „Steuerbescheid" dar. Er kennzeichnet sich als Steuerfestsetzungsakt, gemeinsam mit den „Feststellungsbescheiden" und „Steuermeßbescheiden". Wegen dieser Begriffe vgl. später.

2. Da die vorliegende Arbeit sich mit der Abänderung, Rücknahme, Berichtigung steuerlicher Verfügungen befaßt, ist grundsätzlich nur die rechtswirksame, d. h. einer Abänderung, Rücknahme, Berichtigung fähige Verfügung in den Bereich der Betrachtungen einzubeziehen. Damit fällt der Fragenkreis der sog. „nichtigen Verwaltungsakte" aus dem Rahmen der Untersuchungen heraus. Es wird hierauf nur gelegentlich, soweit es die Betrachtung der fraglichen Einzelvorschriften der AO gebietet, näher einzugehen sein. Nach allgemeinen Grundsätzen des öffentlichen Rechts spielt der eine Behördenbindung überhaupt nicht erzeugende „absolut nichtige" Verwaltungsakt ohnedies eine sehr eingeschränkte Rolle[4]).

II. Die Bekanntgabe der Verfügung

Nach § 91 AO werden steuerliche Verfügungen dadurch wirksam, daß sie demjenigen zugehen, für den sie ihrem Inhalt nach bestimmt sind (Bekanntgabe). Die Bekanntgabe durch öffentliche Bekanntmachung oder Auslegung von Listen wird der Einzelbekanntgabe grundsätzlich gleichgestellt. Absatz 2 des § 91 sieht ausdrücklich die Möglichkeit mündlicher Bekanntgabe der Verfügung vor. Die mündliche Bekanntgabe kommt nur gegenüber dem bei der Behörde anwesenden Steuerpflichtigen (Stpfl.) in Betracht. Insoweit gilt die Verfügung auch dann, wenn sie nachträglich schriftlich bestätigt wird, mit der mündlichen Bekanntgabe als rechtlich „existent". Das Gesetz (§ 91 Abs. 2 letzter Halbsatz) spricht insoweit von der Erteilung einer „Abschrift der Verfügung".

III. Die noch nicht bekanntgegebene Verfügung

Die Vorschriften des § 92 Abs. 1 und 2 handeln von der Bindung der Behörde an die noch nicht bekanntgegebene Verfügung. Wie oben schon bemerkt, setzt der Verwaltungsakt wesentlich einen obrigkeitlichen Ausspruch gegenüber dem Untertan voraus. Er wird gegenüber dem Einzelnen rechtlich erst mit dem von der Behörde gewollten Zugehen des Obrigkeitsausspruchs wirksam, vorher bleibt er eine innere Angelegenheit der Behörde. Dem entspricht, daß § 92 Abs. 1 die Rücknahme und Änderung der Verfügungen bezw. die Ersetzung durch

[4]) Vgl. Laforet, Deutsches Verwaltungsrecht, S. 243.

andere Verfügungen bis zu dem Zeitpunkt der Bekanntgabe an den Pflichtigen (Pfl.) unbeschränkt zuläßt. Vgl. auch I A 158/34 v. 13. 2. 35 RStBl 35 S. 437. Abs. 2 aaO. bestimmt jedoch, daß Entscheidungen, die auf Grund mündlicher Verhandlung verkündet werden, nach ihrer Verkündung nicht mehr zurückgenommen oder geändert werden können. Damit ist u. a. gesagt, daß die Verkündung einer Entscheidung auf Grund mündlicher Verhandlung die Anwesenheit des Pflichtigen grundsätzlich nicht voraussetzt; die Verkündung gilt unter diesen Umständen als Bekanntgabe an sich, ohne daß es darauf ankommt, ob die Entscheidung dem Pflichtigen durch sie tatsächlich bekannt geworden ist oder nicht. Inhaltlich hängt § 92 Abs. 2 AO mit § 94 Abs. 4 Satz 2 zusammen, wo gesagt ist, daß die Rechtsmittelentscheidungen mit Ausnahme der Einspruchsentscheidungen nicht zurückgenommen oder geändert werden können. Es handelt sich insofern um den in § 92 Abs. 2 geregelten Bereich der Entscheidungen, die auf Grund mündlicher Verhandlung ergehen können. § 94 greift über § 92 Abs. 2 insofern hinaus, als dort die Verkündung auf Grund mündlicher Verhandlung nicht vorausgesetzt wird.

IV. Die Berichtigung der „offenbaren Unrichtigkeit (§ 92 Abs. 3 AO)

Schon im Zusammenhang mit der den Werdegang der steuerlichen Verfügung betreffenden Bestimmung des § 92 AO begegnet uns die erste große Möglichkeit nachträglicher Abänderung der Verfügung. Der Absatz 3 des § 92 gestattet, daß

> „Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche Unrichtigkeiten auch nach der Bekanntgabe oder Verkündung berichtigt werden können".

1. Ursprüngliche enge Auslegung

Die Regelung dieser Änderungsmöglichkeit ex tunc im Zusammenhang mit den Vorschriften über die Bekanntgabe und Verkündung läßt darauf schließen, daß das Gesetz gewissermaßen dabei die Abhilfe für Versehen bei der äußeren Abfassung, Fehler bei der formellen Gestaltung der Verfügung im Auge hat. In diesem Sinne wurde die Bestimmung auch ursprünglich verstanden und von der Rechtsprechung dementsprechend eng ausgelegt.

Becker[5]) umschreibt die Vorschrift als Handhabe zur „Richtigstellung offenbarer Flüchtigkeitsversehen". So wurde die Vorschrift in der herrschenden Auffassung von Verwaltung und Rechtsprechung bis

[5]) AO 7. Aufl. § 74 Anm. 4.

1936 gehandhabt; man neigte unzweifelbar zu engster Begrenzung ihres Anwendungsbereichs.

Der einschränkenden Auslegung entsprach (bis 1936) die grundsätzliche Ablehnung der Berichtigung nach § 92 Abs. 3 auf dem Gebiet des Rechtsirrtums. Auch die entfernteste Möglichkeit setzte dem Einsatz dieser Fehlerabhilfemöglichkeit eine unüberwindliche Schranke. Sprechendes Beispiel dieser Auslegung ist das Urteil VI A 222/34 vom 5. 4. 34 RStBl 34 S. 514, wo sich der RFH u. a. wie folgt grundsätzlich festlegt:

„§ 92 Abs. 3 AO darf nicht dazu ausgenutzt werden, um unzulässige Berichtigungsveranlagungen im Sinne des § 222 Abs. 1 Nr. 1 der AO durchzusetzen oder irrtümliche Rechtsanwendungen als offenbare Unrichtigkeiten darzustellen. Wo auch nur die Möglichkeit besteht, daß die falsche Veranlagung durch einen Rechtsirrtum veranlaßt ist, kommt § 92 Abs. 3 der AO nicht zur Anwendung. Dagegen ist nach der Rechtsprechung des Senats (vgl. Urteil vom 10. Dezember 1930, RStBl 1931 S. 380) eine einem Schreib- oder Rechenfehler ähnliche offenbare Unrichtigkeit dann gegeben, wenn das Finanzamt offensichtlich die vom Steuerpflichtigen angegebenen Zahlen in die Einkommensberechnung übertragen wollte und ihm bei dieser Übertragung ein Versehen unterlaufen ist, indem es zum Beispiel anstatt einer vom Steuerpflichtigen angegebenen Zahl eine andere Zahl übertragen hat."

Im gleichen Sinn spricht das Urteil I A 356/32 vom 9. 5. 33, StW 33 Nr. 768 folgende grundsätzliche Einschränkung der Anwendbarkeit des § 92 Abs. 3 aus:

„Die Steuerpflichtigen haben ein schutzwürdiges Interesse daran, ein durch einen rechtskräftigen Steuerbescheid beendetes Veranlagungsverfahren als endgültig abgeschlossen zu betrachten. Daher hat die AO nur wenige Ausnahmefälle zugelassen, in denen rechtskräftige Steuerfestsetzungen nachträglich geändert werden können. Zu diesen gehört auch die Vorschrift des § 92 Abs. 3 der AO, die zuläßt, daß Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche offenbare Unrichtigkeiten berichtigt werden können. Es kann nicht Aufgabe der Rechtsprechung sein, dieser Gesetzesvorschrift eine so weitherzige Auslegung zu geben, daß sie zu einem Mittel wird, nach § 222 der AO an sich unzulässige Berichtigungsveranlagungen dennoch durchzusetzen."

Auch hinsichtlich des tatsächlichen Irrtums begegnete die Anrufung des § 92 Abs. 3 in der Rechtsprechung bis 1936 den größten Hemmungen. Ein Schulbeispiel derartiger Zurückhaltung bildete der Fall des Urteils VI A 2028/32 vom 11. 3. 34 StW 1934 Nr. 276, wo ein Steuerbescheid infolge der Unachtsamkeit eines technischen Angestellten versehentlich ausgelaufen war, obgleich der zuständige Bezirksbearbeiter nachweisbar angeordnet hatte, daß der Auslauf zum Zwecke weiterer Ermittlungen noch zu unterbleiben habe. Das genannte Urteil widmet diesem Fall zur Rechtfertigung der Anwendung des § 92 Abs. 3 eine so ausführliche, von vorsichtigster Abwägung der Gründe und Gegengründe getragene rechtliche Betrachtung, daß man geneigt sein möchte, von Überängstlichkeit zu sprechen.

Wegen weiterer Beispiele der bis 1936 geltenden Zurückhaltung gegenüber der „offenbaren Unrichtigkeit" vgl. VI A 38/33 vom 12. 7.

33 StW 33 Nr. 580, III A 357/33 vom 22. 2. 34 StW 34 Nr. 324, 6. Teil des Leitsatzes; diese beiden Urteile lassen jedoch schon Anzeichen einer weiter gefaßten Anwendungsmöglichkeit des § 92 Abs. 3 AO erkennen.

2. Der Umschwung in der Beurteilung des § 92 Abs. 3.

Der Standpunkt des RFH zur Frage der Nichtanwendbarkeit des § 92 Abs. 3 AO auf Fälle von Rechtsirrtum war mittelbar der Anlaß zu dem später noch zu erörternden Gutachten des Großen Senats des RFH vom 7. 8. 36 Gr.S.D. 9/36, RStBl. 1936 S. 919. Unmittelbar ausgelöst wurde das Gutachten durch ein Ersuchen des RdF an den Großen Senat, das sich auf zwei Berichtigungsfälle aus der Rechtsprechung des RFH bezog. Über diese Fälle soll im folgenden kurz gesprochen werden.

a) Das Urteil vom 21. 8. 35 VI A 255/35 RStBl. 35 S. 1189 behandelte folgenden Fall: Das FA hatte bei der Einkommensteuerveranlagung eines Ehepaares (der Ehemann war Empfänger erheblichen Arbeitslohnes, die Ehefrau an einem gewerblichen Unternehmen beteiligt) übersehen, daß nach § 15 Abs. 1 Ziff. 4 Satz 2 EStG 1925 in Verbindung mit § 7 aaO. bei Feststellung des vortragsfähigen Verlustes ein Ausgleich zwischen den verschiedenen Einkunftsarten vorzunehmen war, und daher bei der Steuerberechnung des nachfolgenden Jahres den gesamten gewerblichen Verlust der Ehefrau abgesetzt, ohne einen Ausgleich mit den Einkünften des Mannes vorzunehmen. Das FG hatte sich auf den Standpunkt gestellt, offenbare Unrichtigkeit liege deswegen vor, weil sie dem Steuerpflichtigen bei Nachprüfung der Steuerberechnung habe auffallen müssen; es ging dabei davon aus, es sei darauf abzustellen, wieweit bei dem Steuerpflichtigen die Kenntnis der Gesetze vorauszusetzen und ihm die Einsichtnahme in die steuerlichen Bestimmungen zuzumuten sei. Im übrigen hatte das FG die Berichtigungsmöglichkeit unter Berufung auf § 1 StAnpG bejaht mit dem Hinweis, es widerspreche sowohl Treu und Glauben wie der Volksanschauung, wenn wegen eines Versehens des FA die gesetzliche Steuer nicht zur Erhebung gelange.

Der RFH stellt zunächst die Auffassung des FG bezüglich der Offenbarkeit eines Versehens richtig (vgl. hierüber später). Sodann betont er, daß hier eine „offenbare Unrichtigkeit" mit Rücksicht auf die Möglichkeit eines Rechtsirrtums nicht angenommen werden könne. Ohne Anrufung des Großen Senats könne er von dieser ständigen Rechtsprechung nicht abgehen; hierzu bestehe aber auch kein Anlaß, auch nicht nach Inkrafttreten des § 1 StAnpG. An der Auffassung des FG sei grundsätzlich zutreffend, daß die richtige und gerechte Besteuerung für jeden Einzelfall das Ziel des Steuerverfahrens sein müsse. Die Bestrebungen, diesem Ziel alles andere unterzuordnen, würden aber dazu führen, dem Steuerbescheid innerhalb der Verjährungsfrist

die Rechtskraftwirkung zu nehmen und ihn jederzeit abänderlich zu gestalten. Die dagegen bestehenden Bedenken seien bis jetzt stark genug gewesen, um die Regierung von einer derartigen Gesetzesänderung abzuhalten. Das StAnpG enthalte diese Änderung nicht und weil dem so sei, könne nicht aus seinem § 1, der sich auf Auslegungsfragen beziehe, in dieser Richtung auf eine Änderung geschlossen werden.

b) Die gleiche Unerschütterlichkeit gegenüber dem Bestreben, den engen Anwendungsbereich der Berichtigungsmöglichkeiten der AO auf der Grundlage des § 1 StAnpG zu erweitern, zeigte der RFH im Urteil III A 257/35 vom 24. 10. 35 RStBl. 35 S. 1507. Das FA hatte bei Bewertung einer Grundstücksfläche in zweifacher Hinsicht einen Fehler begangen. Zunächst hatte es die gesamte Fläche einer Personengemeinschaft zugeschrieben, obgleich ein Teil daraus im Eigentum eines Dritten stand. Überdies war die ganze Fläche irrtümlich als landwirtschaftliche Fläche und nicht als Bauland bewertet worden, was nach den Akten veranlaßt gewesen wäre. Nach Entdeckung der Unrichtigkeiten nahm das FA zunächst gegenüber der Personengemeinschaft eine neue Bewertung vor. Hierin bewertete es die ihr zuzurechnende Teilfläche mit dem ungefähr 80fachen Betrag als Bauland. Der RFH hatte zunächst (Urteil vom 19. 7. 34 III A 200/34 RStBl. 35 S. 1506) die Berichtigungsfeststellung als unzulässig erklärt, da neue Tatsachen, die eine solche rechtfertigen könnten, nicht vorlägen. (Es ist bezeichnend, daß die Geltendmachung einer „offenbaren Unrichtigkeit" gar nicht in Erwägung gezogen worden war).

Das FA versuchte nunmehr, eine neuerliche Berichtigungsfeststellung auf § 1 StAnpG zu stützen. Das FG hob auf und bezog sich auf die Rechtsprechung des RFH, wonach die Rechtskraftwirkung eines Steuerbescheides nach wie vor beachtet werden müsse. Dem ist der RFH beigetreten unter neuerlicher Betonung, daß auch § 1 StAnpG keine Handhabe biete, offenbare Irrtümer in rechtskräftigen Feststellungsbescheiden nach langen Jahren richtig zu stellen, auch wenn der Irrtum dem Steuerpflichtigen ungerechtfertigte Vorteile gebracht habe.

Auch hier fällt wiederum auf, daß der RFH trotz Erörterung des Begriffs der „offenbaren Unrichtigkeit" die Anwendung des § 92 Abs. 3 AO gar nicht erwähnt.

Das RdF unterbreitete diese beiden Fälle mit Ersuchen vom 17. 7. 1936 (S 1282 — 21 III R) dem Großen Senat des RFH zur gutachtlichen Würdigung. Er erklärte die beiden Entscheidungen als mit dem allgemeinen Beurteilungsgrundsatz des § 1 Satz 3 StAnpG und dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung, der sich aus dem § 1 Abs. 3 StAnpG ergebe, unvereinbar.

Über die Frage der Vereinbarkeit der Berichtigungsschranken der AO mit dem Beurteilungsgrundsatz des § 1 StAnpG wird an anderer Stelle dieser Arbeit noch zu sprechen sein. Ich brauche daher hier auf die Ausführungen des RdF nicht näher einzugehen.

Das Gutachten des großen Senats vom 7. 8. 36 hat sich den Standpunkt des RdF, daß § 1 Abs. 3 die Möglichkeit zur Berichtigung der beiden rechtskräftig abgeschlossenen Streitfälle biete, nicht zu eigen gemacht[6]).

Im übrigen aber bedeutet das Gutachten die endgültige Preisgabe der engen Auslegung des § 92 Abs. 3 AO, insbesondere hinsichtlich der Unmöglichkeit der Anwendung der Vorschrift im Falle von Rechtsirrtümern. Der Große Senat bejaht die Berichtigungsmöglichkeit der beiden vorerwähnten Fälle nach § 92 Abs. 3, dem er unter Bezugnahme auf die Bedürfnisse der Verwaltung und den Grundsatz steuerlicher Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit eine gegenüber bisher außerordentlich erweiterte Bedeutung zuspricht: Aus § 1 Abs. 1 StAnpG sei zu folgern, daß auch Veranlagungsfehler, die auf offenkundig versehentlicher Nichtanwendung oder unrichtiger Anwendung des geltenden Gesetzes beruhten, zu berichtigen seien. Vgl. wegen des näheren die Ausführungen zu 3.

3. Der neue Anwendungsbereich des § 92 Abs. 3

a) Auf Grund des Gutachtens vom 7. 8. 36 sind nun neben dem bisherigen Anwendungsbereich des § 92 Abs. 3 noch zwei weitere Berichtigungsmöglichkeiten „offenbarer Unrichtigkeiten" zu unterscheiden.

aa) Berichtigung von Veranlagungsfehlern, die darauf beruhen, daß der Veranlagungsbeamte einzelne, für die Rechtsanwendung wichtige Tatbestandsmerkmale und Tatsachen, die in den ihm vorliegenden Unterlagen enthalten sind, übersieht und infolgedessen zu einer unrichtigen rechtlichen Beurteilung des Tatbestandes und zu einer fehlerhaften Steuerfestsetzung gelangt. Dabei muß das Versehen des Beamten aus den Veranlagungsunterlagen, insbesondere aus den Steuerakten, nachzuweisen sein.

bb) Berichtigung in den Fällen, in denen eine auf den Tatbestand anzuwendende Gesetzesvorschrift aus einem Versehen des Veranlagungsbeamten entweder überhaupt nicht oder unrich-

---

[6]) Eine Begründung hierfür gibt das Gutachten selbst nicht. Es bezieht sich jedoch auf ein weiteres Gutachten des Großen Senats D 4/36 vom 12. 6. 36, das (unveröffentlicht) offenbar zu der Streitfrage grundsätzlich Stellung nimmt. Das Gutachten vom 7. 8. 36 bemerkt lediglich, daß der RFH den Standpunkt des Ministers nicht teile. § 1 Abs. 3 StAnpG rechtfertige nicht die innerhalb der Verjährungsfrist uneingeschränkte Berichtigung fehlerhafter, gegen steuerliche Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit verstoßender Steuerfestsetzungen; in dem früheren Gutachten sei dies für § 222 Abs. 1 Ziff 3 AO ausgesprochen, es gelte aber auch insoweit „als der Fehlerberichtigung durch andere Vorschriften der AO, z. B. § 92 Abs. 3, Grenzen gesetzt" seien.

t i g angewendet wurde. Voraussetzung ist hierbei, daß es sich um eine gesetzliche Vorschrift handelt, deren Auslegung und Tragweite so klar ist, daß ihre richtige Anwendung von jedem durchschnittlich brauchbaren Veranlagungsbeamten erwartet werden muß.

b) Darüber hinaus jedoch lehnt der RFH eine Berichtigungsmöglichkeit aus § 92 Abs. 3 AO nach wie vor ab, also dann, wenn die unterlassene oder unzutreffende Würdigung eines Tatbestandsmerkmals und die unrichtige Rechtsanwendung nicht auf einem Versehen oder Übersehen, sondern auf unzutreffender Tatbestandsbeurteilung oder unrichtiger Auslegung des Gesetzes beruht.

4. Ergebnis des Gutachtens des Gr.S. des RFH vom 7. 8. 36.

Der RFH hat mit dem Gutachten vom 7. 8. 36 dem Standpunkt des RdF im s t e u e r l i c h e n E r g e b n i s nachgegeben. Während jedoch der RdF mit der Einholung des Gutachtens dem gesamten Berichtigungswesen eine neue Grundlage in § 1 StAnpG schaffen wollte, hält sich das Gutachten grundsätzlich streng auf dem Boden der bisherigen Berichtigungsvorschriften, legte diese jedoch mit Bezugnahme auf § 1 Abs. 1 StAnpG wesentlich erweitert aus.

Trotz der damit eröffneten, für die Praxis sehr bedeutungsvollen neuen Möglichkeiten auf dem Gebiet der Fehlerberichtigung äußerte die Steuerverwaltung unter Führung von Staatssekretär Reinhardt (vgl. RStBl. 1936, S. 1041 ff. gegen den grundsätzlichen Standpunkt des Gutachtens ernste Bedenken. Hierüber wird noch an anderer Stelle dieser Arbeit zu sprechen sein.

Die Rechtsprechung des RFH zur Fehlerberichtigung nach § 92 Abs. 3 ist vom Spätjahr 1936 an unter dem Einfluß des Gutachtens vom 7. 8. 36 gegenüber früher nicht wiederzuerkennen.

Als Beispiele der neuen Auslegung des § 92 Abs. 3 nenne ich:

a) III A 118/36 vom 8. 10. 36 RStBl 36 S. 1107 (Berichtigung einer gesetzlich nicht zulässigen Neuveranlagung zur Vermögensteuer auf den 1. 1. 1933)
b) III A 187/36 vom 8. 1. 37 RStBl 37 S. 263 (Berichtigung einer falschen Anwendung des § 2 Nr. 4 RFlStG)
c) III A 36/37 vom 26. 2. 37 RStBl 37 S. 595 (Berichtigung einer falschen Anwendung der §§ 2 Nr. 4 Satz 2 und 3 Abs. 4 RFlStG)
d) VI A 360/37 vom 6. 10. 37 RStBl 37 S. 1117 (Berichtigung einer Veranlagung wegen Nichtberücksichtigung des Grundsatzes des Bilanzenzusammenhangs)
e) VI 707/37 vom 5. 1. 38 RStBl 38 S. 81 (Berichtigung einer Veranlagung wegen Nichtbeanstandung zu hoher Abschreibungen bei vorgelegten Bilanzen)
f) IV 75/38 vom 8. 7. 38 RStBl 38 S. 809 (Berichtigung einer Veranlagung wegen unberechtigter Gewährung eines ermäßigten Steuersatzes nach § 34 EStG).

5. Bedenken gegen die neue Auslegung des § 92 Abs. 3.

Das Gutachten des Großen Senats des RFH vom 7. 8. 36 ist ein Gegenstand heftiger Auseinandersetzungen.

Wie schon angedeutet, hat das Gutachten nicht die Anerkennung von Staatssekretär Reinhardt gefunden, es wird dementsprechend auch im Schrifttum der Steuerverwaltung einmütig abgelehnt[7]).

Auf den Standpunkt der Steuerverwaltung wird im Teil II dieser Arbeit noch näher einzugehen sein. Er läuft im wesentlichen darauf hinaus, daß durch § 1 StAnpG, insbesondere den in § 1 Abs. 3 aaO. ausgesprochenen Grundsatz der Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung, jegliche Berichtigungsschranken gegenüber Steuerveranlagungen usw., die gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung verstoßen, überhaupt gefallen seien, auch soweit sie in den Steuergesetzen aus der Zeit vor dem Umbruch formell noch aufrecht erhalten seien. Dieser Grundsatz zeichnet sich, — von seiner Berechtigung einmal abgesehen —, immerhin durch eindringliche Festigkeit aus. Nach der Auffassung der Steuerverwaltung hätten die dem Großen Senat des RFH zur Begutachtung vorgelegten beiden Fälle (vgl. oben) vom RFH zum Anlaß genommen werden müssen, den vorstehend kurz umrissenen Grundsatz der freien Berichtigung fehlerhafter Steuerfestsetzungen feierlich zu verkünden. Demgegenüber erscheint die Lösung des Gutachtens, auf dem Weg der freieren „Auslegung" des § 92 Abs. 3 die Berichtigungsschranken gewissermaßen auszuweiten, ein geradezu unerwünschtes Ausweichen. Das einschlägige, der Verwaltung nahestehende Schrifttum hält denn auch dem Gutachten entgegen, es werde der durch den Nationalsozialismus gewandelten Rechtsauffassung, insbesondere der nationalsozialistischen Tatbestandsbeurteilung nicht gerecht, hafte in Formalismus und Positivismus. Im übrigen wird auch aus diesen Kreisen die neue „Auslegung" der zur Abhilfe von Schreibfehlern usw. geschaffenen Bestimmung als gewaltsam und nicht überzeugend gekennzeichnet.

Wenn man den Standpunkt der Steuerverwaltung hinsichtlich der materiellen Weitergeltung der formell noch gültigen Berichtigungs-

---

[7]) vgl. Bornmann, StWa 1937, „Fehlerberichtigung", S. 37
Eberlein, StWa 1937, „Neue Tatsachen und Berichtigung fehlerhafter Veranlagungen", S. 284
„ StWa 1937, „Die Wandlung der Rechtsauffassungen und die Rechtsprechung des RFH zur Frage der Fehlerberichtigung" S. 370
„ StWa 1937, „Berichtigung fehlerhafter Veranlagungen gemäß § 92 Abs. 3 AO, S. 586
Schmitt, DStZ 1936, „Zur Bedeutung des § 1 Abs. 3 StAnpG" S. 1361
„ DStZ 1938, „Der gegenwärtige Stand der Meinungen in der Frage der Fehlerberichtigung im Steuerrecht", S. 795.
Theis, „Zur Fehlerberichtigung im Steuerrecht", Verlag Dr. O. Schmidt, Köln, 1938
„ StWa 1936 S. 564, „Aus der Praxis für die Praxis",
u. A. m.

schranken der AO nicht teilt, aber andererseits das Gutachten des Großen Senats vom 7. 8. 36 dem Sinn und Zweck des § 92 Abs. 3 in seiner bisher einmütig verstandenen Deutung gegenüberstellt, fällt es gleichfalls schwer, den Gedankengängen des Gutachtens zu folgen. Auch eine Auslegung der Vorschrift des § 92 Abs. 3 nach nationalsozialistischer Weltanschauung unter Berücksichtigung der Volksanschauung, des Zweckes und der wirtschaftlichen Bedeutung der Bestimmung und der Entwicklung der Verhältnisse weist durchaus nicht in die von dem Gutachten eingeschlagene Richtung. Eine Gesetzesauslegung nach § 1 StAnpG dürfte unter keinen Umständen dahin führen können, den offensichtlichen Sinn einer Vorschrift in ihr Gegenteil zu wenden. Eine so weitgehende Aufgabe ist dem § 1 StAnpG auch noch von keiner Seite zugesprochen worden. So betrachtet erscheint die Deutung, die das Gutachten dem § 92 Abs. 3 AO gibt, gerade im Hinblick auf die Anrufung des § 1 StAnpG als fraglich. Nach dem gesetzlichen Willen bedeutete § 92 Abs. 3 eine Abhilfemöglichkeit gegenüber Flüchtigkeitsversehen äußerlicher Art, nicht gegenüber Rechtsverstößen, selbst nicht gegenüber groben, grob fahrlässigen und nur versehentlichen Rechtsverstößen. Die Ausdrucksweise „Schreibfehler, Rechenfehler und ähnliche . . .“ läßt hier einfach eine Ausweitung nach dem Bereich des Rechtsirrtums nicht zu. Diese Schranke muß auch dann standhalten, wenn man den Anwendungsbereich des § 92 Abs. 3 AO nach den Grundsätzen des § 1 StAnpG betrachtet, und gerade dann.

Die Lösung des Gutachtens des Großen Senates stand unter dem Zeichen des Ausweichens. Auf der einen Seite wollte der RFH dem Standpunkt des RdF bezüglich der materiellen Beseitigung der formell noch bestehenden gesetzlichen Berichtigungsschranken nicht beitreten, andererseits aber dem stürmischen Verlangen der Steuerverwaltung nach mehr Freiheit bei Abänderung fehlerhafter Veranlagungen entgegenkommen. Das Bemühen, zwei einander widerstreitender Gesichtspunkten gleichermaßen gerecht zu werden, wirkte sich denn notwendigerweise dahin aus, daß dem Gutachten die innere Überzeugungskraft mangelt. Es zeichnet sich insofern merkbar ab gegenüber der sonst zu Fragen des Berichtigungsrechtes so einheitlichen und folgerichtigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs.

Das Gutachten wird auch im nicht fiskalisch gebundenen Schrifttum nicht beifällig gewürdigt[8]).

Besonders bemerkenswert erscheint, daß der Reichsfinanzhof selbst dem Gutachten nachträglich widersprochen hat. Einer der beiden den Gegenstand des Gutachtens bildenden Fälle (Fall Seite 10 oben, zu b) wurde nämlich unter ausdrücklicher Bezugnahme auf das Gutachten neuerdings von der Steuerbehörde aufgegriffen, d. h. es wurde nun nachträglich die Berichtigung wegen „offenbarer Unrichtigkeit“ vor-

[8]) vgl. bspw. Giese, „Fehlerberichtigung im Steuerrecht, DStBl 1936 S. 957 ff.

genommen, deren Zulässigkeit das Gutachten in neuer Auslegung des § 92 Abs. 3 AO bejaht hatte; der Fall kam so neuerdings vor den RFH. Das Urteil vom 23. 6. 38 III 8/38 StW 1938 Nr. 398 hat zunächst grundsätzlich die Berichtigung für unzulässig erklärt, weil der Fall bereits rechtskräftig entschieden gewesen sei und eine Abänderung der Rechtsprechung des RFH keine Handhabe biete, rechtskräftige Entscheidungen zu berichtigen. Im übrigen aber wird in den Gründen ausgeführt, daß der Senat nach nochmaliger Prüfung es für zweifelhaft halte, ob es sich um eine „offenbare Unrichtigkeit" gehandelt habe; insofern wird also dem Gutachten des Großen Senats ausdrücklich widersprochen, wenn auch natürlich nicht in der grundsätzlichen Seite.

5. Die Offenbarkeit des Versehens.

Die Offenbarkeit des Versehens im Sinne des § 92 Abs. 3 AO muß eine objektive sein. Es kommt keinesfalls darauf an, ob die Unrichtigkeit des dem Versehen zum Opfer gefallenen Bescheides dem Pflichtigen auffallen mußte oder nicht, also auch nicht darauf, ob der Pflichtige gesetzeskundig und deshalb zu einer Nachprüfung des unrichtigen Bescheids ohne weiteres imstande war usw. Vgl. insoweit die grundsätzlichen Ausführungen des auf S. 9 genannten Urteils VI A 255/35.

6. Der Umfang der Berichtigungsmöglichkeit.

§ 92 Abs. 3 AO gestattet die Richtigstellung der „offenbaren Unrichtigkeit in jeder Beziehung uneingeschränkt, zugunsten wie zuungunsten des Pflichtigen. Die Berichtigungsmöglichkeit bezieht sich auf alle Verfügungen im Sinne des § 91 AO, gilt mithin auch für Rechtsmittelentscheidungen. Zur Berichtigung zuständig ist die Behörde, welcher der Fehler unterlaufen ist. Aber auch die Rechtsmittelbehörde kann den Fehler der unteren Stufe berichtigen, auch zum Nachteil des Pflichtigen, vgl. § 243 Abs. 3 AO neuester Fassung.

B. Der Grundsatz der freien Zurücknahme oder Abänderbarkeit der steuerlichen Verfügung (§ 93 AO).

1. Ausgangspunkt für die Frage der Abänderung steuerlicher Verfügungen ist der in § 93 AO ausgesprochene Grundsatz:

> „Erachtet die Behörde eine Verfügung nachträglich für ungerechtfertigt, so ist sie, soweit in den § 94—96 oder sonst in den Steuergesetzen nichts Abweichendes bestimmt ist, berechtigt, sie zurückzunehmen oder zu ändern."

Grundsätzlich gilt demnach die unbeschränkte Rücknahmemöglichkeit und Abänderbarkeit nach dem Ermessen der Steuerbehörde (§ 2 StAnpG), jedoch vorbehaltlich abweichender Bestimmungen der AO und sonstiger Steuergesetze. Der Vorbehalt ist, wie noch aufzuzeigen sein wird, sehr gewichtig; im

Ergebnis bedeutet er eigentlich, daß von dem Grundsatz des § 93 nicht mehr viel übrig bleibt.

Soweit gesetzliche Schranken nicht im Wege stehen, rechtfertigt der Grundsatz des § 93 die Zurücknahme oder Änderung von Verfügungen in jeder Art und Weise und Ausdehnung, zugunsten wie zu ungunsten des Pflichtigen, mit Wirkung ex nunc und ex tunc aus allen hierfür in Betracht kommenden Gründen[9]).

Die Änderung bezw. Rücknahme kann aus eigenem Entschluß der Steuerbehörde oder auf Anweisung einer vorgesetzten Stelle in Betracht kommen, sie ist auch dann möglich, wenn der Pflichtige die Verfügung hätte anfechten können, dieses aber versäumt oder ohne Erfolg getan hat.

2. Der Grundsatz des § 93 AO ist allgemein zunächst durch die Verjährungsgrenze eingeschränkt. Sobald der einer Verfügung zugrundeliegende Steueranspruch verjährt ist, kommt eine Abänderung nicht mehr in Betracht. Eine Ausnahme gilt nur kraft besonderer Vorschrift. Nach § 222 Abs. 1 Nr. 2 und 4 AO ist eine niedrigere Veranlagung auch dann noch zulässig, wenn innerhalb der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel durch Buch- oder Betriebsprüfung bekannt oder Veranlagungsfehler durch die Aufsichtsbehörde aufgedeckt werden, die eine solche Berichtigung rechtfertigen. Nach § 224 ist die Steuerfestsetzung auch außerhalb des Rahmens von § 222 AO zugunsten des Pflichtigen zu berichtigen, wenn innerhalb der Verjährungsfrist durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, die eine Herabsetzung begründen. In diesen Fällen ist demnach die Berichtigung einer Verfügung (Steuerbescheid) auch noch nach Eintritt der Verjährung des Steueranspruches denkbar.

Eine weitere Grenze für die Rücknahme oder Änderung von Verfügungen bildet der in § 2 StAnpG ausgesprochene allgemeine Grundsatz, daß Ermessensentscheidungen innerhalb der Grenzen der Gesetze nach Billigkeit und Zweckmäßigkeit zu treffen sind, wobei für die Fragen der Billigkeit und Zweckmäßigkeit die nationalsozialistische Weltanschauung maßgebend ist. Demnach wäre ein willkürlicher Widerruf bekanntgegebener Verfügungen durchaus unstatthaft[10]).

3. Becker behandelt in seinem Kommentar zur AO auch die Frage[11]), inwieweit die Steuerbehörde eine formell mit Mängeln

---

[9]) sei es wegen falscher Rechtsanwendung, wegen falscher Beurteilung des tatsächlichen bzw. wegen Aufdeckung neuer Tatsachen oder Beweismittel, endlich wegen Unzweckmäßigkeit der Verfügung, soweit es sich um eine Ermessensentscheidung handelt. Vgl. wegen dieser Dreiteilung der zur Aufhebung einer Verfügung Anlaß gebenden Gesichtspunkte: Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts, 1927 Band I, § 52 III 1—3 S. 336/37.

[10]) Vgl. auch Becker AO 7. Aufl. Anm. 1 zu § 75.

[11]) 7. Aufl. § 75 Anm. 1a.

behaftete Verfügung auch außerhalb der gesetzlichen Schranken zurücknehmen könne. Er erwägt, wie weit der Pflichtige die formell mangelhafte Verfügung als überhaupt nicht vorhanden („schlechthin nichtig") ansehen dürfe und wie weit er sie als vernichtbar anfechten könne und müsse. Er kommt zu dem Ergebnis, daß Anfechtbarkeit nichtiger Verfügungen und Zwang zur Anfechtung bei Vermeidung des Geltenlassenmüssens nicht zusammenfallen und daß die Frage, wann eine Verfügung derart fehlerhaft sei, daß sie von der Steuerbehörde ohne Rücksicht auf die Bestimmungen der §§ 94—96 geändert werden dürfe, aus dem Gesichtspunkt der Anfechtbarkeit nicht gelöst werden könne. Becker's Überlegung, in der Regel werde das Fehlen der sachlichen Zuständigkeit die Verfügung nichtig machen, sodaß sie als nicht ergangen behandelt und von der erlassenden Behörde jederzeit zurückgenommen werden dürfe, läuft wohl darauf hinaus, daß der Gesichtspunkt der „absoluten Nichtigkeit" entscheide.

Die Frage der absoluten Nichtigkeit des Verwaltungsaktes erfordert, wie eingangs schon bemerkt worden ist, eine sehr zurückhaltende Beurteilung. Es sind nur ganz besonders schwere Fehler, die nicht nur die Vernichtbarkeit des Aktes verursachen, sondern seine Nichtigkeit — mit der Folge des Mangels irgendeiner Bindung der Behörde — begründen. Ich muß mich im Rahmen dieser Arbeit, die sich nur mit den in der AO geregelten Voraussetzungen der Änderung usw. von Steuerverwaltungsakten befaßt, darauf beschränken, auf das hierüber befindende Schrifttum zu verweisen[12]). Jedenfalls wird festzuhalten sein, daß ein Bescheid, dem eine Willensbildung der Steuerbehörde, als deren Verwaltungsakt er in Erscheinung tritt, nicht zugrunde liegt, überhaupt kein Bescheid sondern ein Scheingebilde ist. Obgleich er eine Rechtswirkung nicht äußert, dürfte er aber zur Sicherheit des Pflichtigen anfechtbar und zurücknehmbar sein[13]).

Nicht hierher gehört, wenn ein Bescheid anders ausgefertigt wird als der Willensbildung der Behörde entspricht, also nicht ein Mangel in der Willensbildung, sondern in der Eröffnung vorliegt. Hier dürfte § 92 Abs. 3 helfen, der im Ergebnis auf die Rücknahme der unrichtig ausgefertigten Verfügung hinausläuft. Wenn eine Verfügung nur mangelhaft bekannt gegeben wird — z. B. ein förmlicher Steuerbescheid wird nicht ordnungsgemäß zugestellt, sondern nur formlos bekanntgegeben —, so kann die Behörde ihn nicht ohne weiteres zurück-

---

[12]) Vgl. hierzu: Otto Mayer, Deutsches Verwaltungsrecht Band 1 S. 94 ff.
Jellinek, Verwaltungsrecht III. Aufl. S. 260 ff.
Fleiner, Institutionen des Verwaltungsrechts, 8. Aufl. S. 204.
Kormann, System der rechtsgeschäftlichen Staatsakte S. 204.
Becker, AO 7. Aufl. Anm. 1a zu § 75.
Laforet, Deutsches Verwaltungsrecht 1937 S. 243 ff, 246.
Niemann, Der Steuerverwaltungsakt, VierteljSchrfStuFinR 1930 S. 173 ff, 207.

[13]) vgl. Becker AO, 7. Aufl., § 75 Bem. 1a.

nehmen und durch einen anderen, etwa ungünstigeren ersetzen; in diesem Fall muß höchstens der Mangel durch Nachholung der gehörigen Zustellung geheilt werden.

C. Die Antragsverfügung

Bei einer großen Anzahl von Verfügungen ist ein Antrag des Pflichtigen Verfahrensvoraussetzung, d. h. Voraussetzung für das Tätigwerden der Behörde. Ob die Behörde auf den Nachweis der rechtlichen Voraussetzungen dem Antrag des Pflichtigen entsprechen muß (Beispiel § 34 Abs. 1 ErbStG) oder nach ihrem Ermessen entscheiden kann (Beispiel: § 14 Abs. 1 UStG), hängt von der Ausgestaltung des positiven Rechtes ab. In der Regel werden hierbei „begünstigende" Verfügungen in Betracht kommen.

Lehnt die Steuerbehörde einen solchen Antrag ab, so kann die nachträgliche, unvorhergesehene Genehmigung für den Antragsteller, der nunmehr sein Verhalten auf die Zurückweisung eingerichtet oder entsprechend Vorsorge getroffen hat, unerwünscht sein. § 93 Abs. 2 bestimmt daher, daß die Antragsverfügung dann, wenn sie die Zurückweisung des Antrags ausgesprochen hat, nur auf nochmaligen Antrag wieder geändert, d. h. die Ablehnung der Verfügung nur auf Antrag durch eine Verfügung bejahenden Inhalts ersetzt werden darf. Die Steuerbehörde kann allerdings insofern von sich aus tätig werden, als sie den Pflichtigen zu einer neuen Antragsstellung anregt, was durchaus dem in § 204 Abs. 1 Satz 2 AO ausgesprochenen Grundsatz entsprechen dürfte, daß die Steuerbehörde die Angaben des Pflichtigen auch zu dessen Gunsten zu prüfen hat.

D. Die Ungehorsamsverfügung.

Die Zurücknahme oder Änderung dieser Gruppe von Verfügungen, welche — wie das Gesetz sich ausdrückt — „Ungehorsamsfolgen" festsetzen, nämlich Zwangsmittel (§§ 202, 244, 325 Abs. 1, 365 Abs. 2, 374), Sicherungsgelder (§ 203) oder Steuerzuschläge (Beispiel: § 168 Abs. 2)[14]), ist ebenfalls grundsätzlich zugunsten des Steuerpflichtigen beschränkt (§ 95 AO). Das Recht der Steuerbehörde zur Verhängung derartiger Nachteile soll durch einmalige Ausübung erschöpft sein[15]). Die Behörde ist hierdurch in der Durchsetzung ihrer Anordnungen deswegen nicht übermäßig beschränkt, weil sie ja die wichtigste Ungehorsamsfolge, die des § 202 AO, wiederholt verhängen kann.

Nicht als Ungehorsamsfolge gilt die im Falle des § 217 vorzunehmende Schätzung des Steuerpflichtigen bei Unmöglichkeit der Ermitt-

---

[14]) Nicht auch Stundungszinsen nach § 20 Abs. 2 StAnpG, da insoweit keine Ungehorsamsauflagen gegeben sind.

[15]) Vgl. Hensel, Steuerrecht 1933 § 23 IV Nr. 4 S. 128.

lung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen. Sie ist „Notersatz für die Berechnung“[16]. Eine Schätzung kann daher nach den allgemeinen Vorschriften zugunsten wie zu ungunsten des Pflichtigen geändert werden.

Wegen des Falles, daß die Steuerbehörde von der Festsetzung einer Ungehorsamsfolge abgesehen und dies dem Pflichtigen ausdrücklich mitgeteilt hat, vgl. Becker § 77 Anm. 3.

E. Die begünstigende rechtsgestaltende Verfügung (§ 96 AO)

Die Vorschrift des § 96 regelt den Rechtsschutz des Steuerpflichtigen, der eine begünstigende rechtsgestaltende Verfügung erwirkt hat. Der allgemeine Grundsatz des § 93 AO, wonach die Behörde eine Verfügung, die sie nachträglich für ungerechtfertigt erachtet, zurücknehmen oder ändern kann, erfährt durch § 96 — entsprechend dem in § 93 ausdrücklich enthaltenen Vorbehalt — eine weitere bedeutsame Einschränkung. Der Pflichtige soll gegen die nachträgliche Abänderung der begünstigenden rechtsgestaltenden Verfügung besonders geschützt sein.

1. Als Verfügungen dieser Art kommen in Betracht die „Anerkennung, Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis, die den Beteiligten Befugnisse oder Vergünstigungen gewährt oder sie von Pflichten befreit“. Diesem vom Gesetz selbst umschriebenen Kreis von Verfügungen ist als gemeinsames Merkmal eigen, daß sie Rechtsvorteile g e w ä h r e n, die n i c h t s c h o n kraft Gesetzes bestehen; sie sind demnach wesensnotwendig rechtsbegründende (konstitutive), nicht rechtsbestätigende (deklaratorische) Verfügungen.

a) Daraus folgt zunächst, daß die wichtigste Gruppe der steuerlichen Verfügungen, nämlich die der Steuerbescheide (einschließlich der Freistellungsbescheide), die lediglich die im Gesetz selbst begründete Rechtsfolge (die Entstehung des Steueranspruchs) feststellen, nicht unter den besonderen Rechtsschutz des § 96 fallen können. Wenn beispielsweise das FA gelegentlich der Körperschaftssteuerveranlagung anerkannt hat, daß die Satzung einer Pensionskasse den Voraussetzungen des § 14 Nr. 2 KStG 25 genügt, so liegt hierin nicht etwa eine rechtsbegründende „Anerkennung“ im Sinne von § 96, die den Steuerpflichtigen von steuerlichen Pflichten befreit hätte und nachträglich nur unter den besonderen Voraussetzungen des § 96 zurückgenommen oder eingeschränkt wreden könnte, vgl. I A 432/32 vom 8. 11. 33, RStBl. 33 S. 1236.

Auf dem Gebiet des Zollwesens ist infolge der zahlreichen im Gesetz selbst vorgesehenen Zollbefreiungen wohl am häufigsten Gelegenheit gegeben, die hier maßgebende Unterscheidung zu treffen und zu be-

[16]) Becker § 77 Anm. 2.

obachten; die rechtsbestätigende, die Zollfreiheit lediglich feststellende Verfügung der Behörde, die vielfach erst auf Antrag ergeht, kann den Rechtsschutz des § 96 keinesfalls in Anspruch nehmen. Vgl. V z A 182/35 vom 27. 8. 37, RStBl. 37 S. 1050.

Vgl. auch bezüglich der Zubilligung der Steueramnestie VI A 1198/33 vom 15. 11. 33, RStBl. 34 S. 53.

Auch ein ausdrücklicher Freistellungsbescheid gewährt dem Steuerpflichtigen keinesfalls die Rechte nach § 96[17]), selbst wenn er in die Form eines Steuererlasses gekleidet ist, vgl. II A 497/21 vom 17. 1. 22 StW 22 Nr. 253; auf den Wortlaut der Verfügung kann es dabei natürlich nicht ankommen. Abgesehen davon ist der Freistellungsbescheid seinem Wesen nach nichts anderes wie ein Steuerbescheid, wenn ihn auch das Gesetz als etwas Besonderes behandelt (vgl. § 210 Abs. 3). Ein Steuerbescheid enthält aber grundsätzlich nur den Ausspruch, daß der Fiskus einen bestimmten Betrag (also auch unter Umständen einen Betrag von Null RM) beansprucht, aber nicht die rechtsbegründende Anerkennung, daß der Steuerpflichtige von weiteren Ansprüchen befreit sein soll[18]). Auch die Zurücknahme eines Steuerbescheids bringt nicht eine „Anerkennung, Genehmigung, Bewilligung oder Erlaubnis" im Sinne von § 96 zum Ausdruck. Vgl. III A 173/33 vom 7. 9. 33, StW 34 Nr. 81 und die dort angeführte Rechtsprechung.

Das Urteil I A 191/35 vom 28. 1. 36 RStBl. 36 S. 147 betraf die Mitteilung des Finanzamts an einen Verein, daß er „von der Körperschaftssteuer und von der Steuererklärungspflicht hierzu für die Dauer der Gültigkeit der Satzungen in ihrer gegenwärtigen Fassung befreit sei". Gegenüber der nachträglichen Anforderung einer Steuererklärung und der darauf folgenden Veranlagung berief sich der Pflichtige auf den Schutz des § 96. Der RFH stellt mit umfassender Begründung fest, daß die ursprüngliche Mitteilung des FA eine rechtsbegründende Verfügung nach § 96 nicht vorstellen könne. Die Unterstellung der Mitteilung unter § 96 verbiete sich schon deshalb, weil sonst eine solche Mitteilung regelmäßig überhaupt nicht mehr — weder für die Vergangenheit noch für die Zukunft zurückgenommen werden könnte; die Mitteilung würde andernfalls mit einem Schutz umgeben, wie ihn der Gesetzgeber selbst einem förmlichen Steuerfreistellungsbescheid auch nicht annähernd im gleichen Maß zuerkannt habe (§§ 94 und 222 AO).

b) Als konstitutive Verfügungen im Sinne des § 96 kommen hingegen beispielsweise in Betracht Bescheide, die einem Erstattungs- oder einem Vergütungsanspruch stattgeben (Beispiel: VI A 65/27 vom 16. 2. 27, StW 27 Nr. 133, V A 111/28 vom 30. 11. 28, StW 29 Nr. 461

[17]) Vgl. I A 381/30 vom 24. 2. 31, RStBl 31 S. 282/83.
[18]) Vgl. Becker AO 7. Aufl. Anm. 2 zu § 78 S. 237.

und II A 121/30 vom 25. 3. 30 StW 30 Nr. 440[19]). Ferner Bescheide über die Ermäßigung von Steuervorauszahlungen, Bescheide über die Zulassung von Pauschbesteuerung, die Nachsichtserteilung, die Stundung, die Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages, Fristverlängerungen usw. Auch die Mitteilung der Aussetzung der Vollziehung eines Bescheids mit Rücksicht auf die Einlegung eines Rechtsmittels (§ 251 Satz 2 AO) rechnet hierzu, vgl. IV A 243/33 vom 25. 4. 34, RStBl. 34 S. 609.

2. Das Gesetz gestattet der Steuerbehörde, den Eintritt des erhöhten Rechtsschutzes des Pflichtigen nach § 96 dadurch hintanzuhalten, daß es die Anrekennung, Genehmigung usw. nur unter Widerrufsvorbehalt oder unter besonderen Bedingungen erteilt. Selbstverständlich muß im Einzelfall für den Widerrufsvorbehalt oder für die Auferlegung der Bedingungen die gesetzliche Grundlage gegeben sein[20]). Hierbei wird aber kein zu strenger Maßstab anzulegen sein. Bescheide der in § 96 geregelten Art, beispielshalber Bescheide über die Gewährung der Ausfuhrhändlervergütung, können auf die bloße Versicherung des Antragstellers, daß die die Vergünstigung begründenden Tatsachen gegeben seien, erteilt werden. Oft liegt es im Interesse des Antragstellers daß die Vergünstigung rasch gewährt wird. Gerade solche Umstände erfordern dringend eine einstweilige vorläufige Entscheidung unter Vorbehalt des Widerrufs bzw. der Abänderung. Vgl. hierzu V A 117/33 vom 24. 7. 33 RStBl. 33 S. 994.

Der Vorbehalt des Widerrufs ist für die Zukunft auch für den Fall zulässig, daß das Finanamt seine eigene Rechtsauffassung nachträglich als irrig ansehen oder die Aufsichtsbehörde anderer Ansicht sein sollte. Eine unbillige Ausübung des Ermessens kann hierin nicht erblickt werden. Unter besonderen Umständen wird sogar ein Widerruf mit Wirkung für die Vergangenheit vorbehalten werden können; das Finanzamt muß dann aber eindeutig zum Ausdruck bringen, daß es die gewährte Vergünstigung gegebenenfalls auch rückwirkend widerrufen werde. Vgl. über diese Grundsätze VI A 278/33 vom 29. 11. 33, RStBl. 34 S. 355 sowie die Besprechung von Becker, StW 34 Sp. 206/7.

Gegen die Beifügung einer Widerrufsklausel ist unter Umständen nach § 235 Nr. 5 AO das ordentliche Rechtsmittelverfahren gegeben,

---

[19]) vgl. auch II A 184/21 vom 22. 4. 21 Amtl. Sgl. Bd. 5 S. 245, wo mit ausführlicher Begründung dargelegt ist, daß auch Erstattungen aus Rechtsgründen unter § 96 fallen. Grund: es werde dabei anerkannt, daß „der Stpfl. von der zunächst von der Steuerbehörde mit autoritativer Wirkung geltend gemachten Steuerpflicht befreit wird". Die Begründung kann kaum überzeugen. Wenn eine Steuerpflicht überhaupt nicht bestand oder kraft Gesetzes weggefallen ist (Beispiel: § 23 GrEG), wie soll dann noch eine „rechtsbegründende" Befreiung von der Steuerpflicht in Betracht kommen?

[20]) vgl. Becker AO 7. Aufl. Anm. 4 zu § 78 S. 240.

vgl. beispielsweise für die Gewährung der Ausfuhrhändlervergütung V A 117/33 vom 24. 7. 33 RStBl. aaO.

3. Die Zurücknahme oder Einschränkung der Verfügungen im Sinne von § 96 AO ist zulässig, und zwar mit Wirkung ex nunc, unter folgenden Voraussetzungen:

a) Auf Grund eines Widerrufs oder Bedingungsvorbehalts vgl. oben.

b) Wenn die Verfügung durch eine sachlich unzuständige Stelle erlassen ist (§ 96 Abs. 1 Nr. 1). Hier ist besonders bedeutungsvoll, daß die von einer sachlich unzuständigen Stelle erlassene Verfügung, wenn sie konstitutiv begünstigenden Inhalt aufweist, nicht etwa, wie man nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen annehmen sollte, ohne weiteres nichtig ist[21]); die AO läßt einem solchen Akt vielmehr insoweit Rechtsbeständigkeit zukommen, als die zuständige Stelle die Verfügung aufrecht erhalten zu können glaubt[22]).

c) Bei Änderung der tatsächlichen Grundlagen, die für den Erlaß der Verfügung maßgebend waren (§ 96 Abs. 1 Nr. 2, erster Satzteil). Allerdings muß es sich um eine wirkliche Veränderung der Lage handeln, nicht etwa bloß um Veränderung der Beurteilung durch das Finanzamt. Gerade bei Vergünstigungen nach § 96, beispielsweise bei Stundungen, spielen die zur Zeit der Erlassung des Bescheids gegebenen tatsächlichen Verhältnisse die bestimmende, vielfach ausschlaggebende Rolle; Veränderungen dieser Verhältnisse erfordern u. U. die möglichst rasche Beseitigung oder Einschränkung der Vergünstigung.

d) Hat das Finanzamt Verhältnisse unterstellt, die in Wirklichkeit nicht vorlagen, so darf die steuerbegünstigende Verfügung gleichfalls widerrufen werden (§ 96 Abs. 1 Nr. 2 zweiter Satzteil). Aber auch wenn der Pflichtige selbst den Anlaß zu der irrigen behördlichen Sachbehandlung geboten hat (durch unrichtige oder irreführende Angaben), ist die Zurücknahme oder Einschränkung grundsätzlich nur für die Zukunft zulässig. Ein Widerruf ex tunc findet nur unter den Voraussetzungen des § 96 Abs. 2 statt (vgl. hierüber unten).

Keinesfalls darf der Widerruf einer Begünstigungsverfügung auf falsche Rechtsanwendung oder auf veränderte Würdigung von Tatsachen, wenn deren Beurteilung lediglich auf eigener Kenntnis oder Ermittlung des Finanzamts beruht hatte, schließlich auch nicht auf andere Beurteilung von Ermessungsgesichtspunkten gestützt werden.

e) Schließlich kommt die Rücknahme oder Einschränkung der begünstigenden Verfügung noch in Betracht, wenn sich der durch sie Begünstigte nach Erlaß der Verfügung voraussetzungswidrig, d. h. nicht entsprechend den ihm auferlegten Bedingungen oder Verpflich-

---

[21]) Vgl. insofern die Ausführungen und Literaturhinweise bei Bühler, Lehrbuch des Steuerrechts Bd. 1 § 52 IV S. 339.

[22]) Vgl. Hensel § 23 IV 5 b S. 129.

tungen verhält oder eine nachträglich geforderte Sicherheit nicht leistet.

4. Wenn der Beteiligte die Verfügung durch unlautere Mittel, wie durch Täuschung, Zwang, Bestechung usw. veranlaßt hat, so ist die Behörde zum Widerruf mit rückwirkender Kraft (ex tunc) berechtigt. Die vorstehend genannten, im Gesetz hervorgehobenen Erscheinungsformen unlauteren Verhaltens sind aber nur Beispiele. Der Begriff „unlauter" erfordert im Täuschungsfalle Bewußtheit und Absicht auf Seiten des Pflichtigen, objektiv unrichtige Angaben genügen nicht. Die rückwirkende Zurücknahme der unter dem Einfluß eines solchen unlauteren Verhaltens erlassenen Verfügung ist auch dann gestattet, wenn die Verfügung, abgesehen von den zu ihrer Erlangung angewandten Unredlichkeiten, sachlich gerechtfertigt gewesen wäre, vgl. IV A 28/34 vom 5. 12. 34, RStBl. 35 S. 90. Nicht erforderlich für die rückwirkende Widerrufung ist, daß sich die unlauteren Mittel, durch die die Verfügung veranlaßt wurde, auf Tatsachen oder Umstände beziehen, die eine rechtliche Voraussetzung für die Verfügung bildeten; es genügt, daß die unlauteren Mittel für die Behörde bei Erteilung der Bewilligung bestimmend waren. Dies ergibt sich schon aus dem Sinn der Vorschrift insofern, als die darin erwähnten Mittel des Zwangs und der Bestechung die innere Seite der Verfügung, mithin auch ihre rechtlichen Voraussetzungen, niemals berühren können. Vgl. IV A 124/36 vom 10. 3. 37, StW 37 Nr. 362. Für das unlautere Vorgehen des Vertreters hat der Steuerpflichtige nach § 96 Abs. 2 grundsätzlich einzustehen, vgl. IV A 97/34 vom 25. 9. 35, RStBl. 35 S. 1353. Ob anders zu entscheiden wäre, wenn etwa ein Bevollmächtigter des Pflichtigen bei Erwirkung der Begünstigungsverfügung nicht als Vertreter, sondern eigenen Namens aufgetreten ist, möchte ich im Hinblick auf § 111 Abs. 2 bezweifeln. Das Urteil IV A 97/34 scheint die Frage zu bejahen. In entsprechender Anwendung von § 111 Abs. 2 dürfte jedoch der Pflichtige die Unredlichkeit des Bevollmächtigten grundsätzlich so lange zu vertreten haben, als nicht festgestellt wird, daß er „bei der Auswahl oder Beaufsichtigung" des Bevollmächtigten „die erforderliche Sorgfalt aufgewandt hatte"[23]).

5. Die Begünstigungsvergütung nach § 96 ist für die Rechtsmittelbehörde grundsätzlich bindend. Wenn beispielsweise das Finanzamt wegen Versäumung der Einspruchsfrist Nachsicht gewährt, so hat das Finanzgericht in der Berufungsinstanz nicht etwa nachzuprüfen, ob die Nachsicht zu Recht erteilt worden ist, vgl. VI A 496, 497/29 vom 1. 5. 29, StW 29 Nr. 617. Anders hat das RFH entschieden[24]) in einem entprechenden Fall, wo der Finanzamtsvorsteher (unter der Geltung früheren Rechtes) Anschlußberufung eingelegt hatte mit dem Ziel, die

[23]) Vgl. VI A 1471/31 vom 12. 9. 34, RStBl 1934 S. 1257.
[24]) Vgl. Anm. 23.

Rückgängigmachung der vom Steuerausschuß gewährten Nachsichtsbewilligung zu erreichen; hier sei das Finanzgericht nicht etwa durch § 96 AO an der Prüfung der Frage gehindert, ob die Nachsicht zu Recht erteilt wurde oder nicht.

6. Bei Zurücknahme einer Vergünstigung nach § 96 Abs. 1 AO entsteht dann, wenn die Verfügung die Nichtgeltendmachung eines Steueranspruchs betroffen hat, mit Bekanntgabe der Rücknahmeverfügung (§ 91 AO) der Steueranspruch des Reichs ex nunc. Bei rückwirkender Zurücknahme einer Vergünstigung nach § 96 Abs. 2 AO entsteht ein Rückforderungsanspruch des Reiches, jedoch ebenfalls erst mit der Bekanntgabe der Rücknahmeverfügung, vgl. IV A 319/33 vom 21. 2. 34, RStBl. 34 S. 260. Es leben auch nicht etwa die ursprünglichen Ansprüche des Reichs ganz oder teilweise wieder auf. Der Rückforderungsanspruch bestimmt sich zwar nach Inhalt und Umfang nach den ursprünglichen Ansprüchen, stellt aber einen neuen Anspruch dar. Dies ergibt sich schon daraus, daß der Rückforderungsanspruch in § 235 Nr. 5 gegenüber dem Steueranspruch als solchem ausdrücklich abgegrenzt ist. Vgl. V z A 56/36 vom 4. 6. 37 RStBl. 37 S. 1087.

Die Verjährung des Rückforderungsanspruchs beginnt dementsprechend auch erst mit der Bekanntgabe des Rücknahmebescheids zu laufen. Vgl. IV A 319/33 vom 21. 2 34 s. o.

7. Gegen die Zurücknahme der begünstigenden Verfügung steht dem davon betroffenen Pflichtigen stets der ordentliche Rechtsweg offen (§ 235 Nr. 5, letzte Möglichkeit, AO). Auch wenn die Verfügung eine Begünstigung betroffen hat, auf deren Gewährung ursprünglich ein Rechtsanspruch nicht bestanden hatte, so widerspräche doch die unberechtigte Zurücknahme dem durch § 96 selbst begründeten Rechtsanspruch auf die „Belassung" der Vergünstigung.

Eine andere Frage ist, ob sich tatsächlich an die Zurücknahme als solche ein Rechtsmittelverfahren anschließen wird oder ob nicht vielmehr gegenüber dem Rechtsnachteil, den die Rücknahme der Vergünstigung auslöst, zum Rechtsmittel gegriffen und dabei die Frage der Rücknehmbarkeit der Vergünstigung nur als Zwischenpunkt zur Entscheidung gestellt wird. Die Rücknahme einer Erstattung führt zwangsläufig zum Rückforderungsbescheid, die Rücknahme der Stundung zur Vollstreckung der Steuerschuld, die Rücknahme der Nachsicht zur Rechtsmittelabweisung a limine, der Widerruf einer für die Abgabe der Steuererklärung gewährten Fristverlängerung zur Anforderung eines Verspätungszuschlages usw. Der Steuerpflichtige wird praktisch zumeist gegen diese Rechtsnachteile, die Reflexwirkungen der Rücknahme des begünstigenden Aktes, die jeweils zulässigen Rechtsmittel (Berufungsverfahren, Anfechtungsverfahren, Beschwerde) durchfechten. Je nach der Stärke des hier gebotenen Rechtsschutzes wird der Pflichtige von dem gegen die Vergünstigung-Rücknahmever-

fügung selbst gegebenen Rechtsmittelweg (§ 235 Nr. 5 letzte Möglichkeit) Abstand nehmen können.

Fraglich ist noch, ob die Rücknahmeverfügung, wenn der Pflichtige diese selbst nicht fristgemäß nach § 235, 228, 245 anficht, auch materiell unangreifbar wird, d. h. im ordentlichen Rechtsmittelverfahren über den materiellen Anspruch das Gericht bindet. Becker hatte bereits in seinem Ergänzungsband zur AO[25]) darauf hingewiesen, daß eine solche Folgerung nicht angehe. Den gleichen Gedanken vertritt und begründet er in StW 1931 Sp. 1176 ff. (zum Urteil II A 261/31 vom 15. 7. 31 StW 31 Nr. 875). Die Ansicht Becker's, daß dem Rücknahmebescheid keine materielle Rechtskraft zukomme, ist zwingend aus der Erwägung, daß andernfalls § 235 Nr. 5 AO nicht eine Erweiterung, sondern eine Beschränkung des Rechtsschutzes des Pflichtigen bedeutete, mithin das Gegenteil dessen, was seinem ausgesprochenen Zweck entspräche.

Für den Fall der Rücknahme einer Zollermäßigung nach § 96 AO hat RFH IV A 278/32 vom 24. 11. 32 StW 1933 Nr. 3 dem Pflichtigen das ordentliche Rechtsmittelverfahren lediglich zuerkannt gegen den Rück- oder Nachforderungsbescheid der Zollbehörde, nicht dagegen gegen den Rücknahmebescheid als solchen. Die Frage der Rücknahmebefugnis sei als Zwischenpunkt in dem Verfahren über die Zollrück- oder Nachforderung zu entscheiden. Aus dieser Entscheidung dürfte zu folgern sein, daß der RFH der Rücknahmeverfügung keinesfalls materielle Bindung für das Verfahren über den Rückforderungsanspruch zuerkennt.

8. Der Anspruch auf Rücknahme der Begünstigungsverfügung nach § 96 unterliegt nicht der Verjährung, vgl. IV A 258/30 vom 21. 1. 31, StW 31 Nr. 262. Eine Frist für seine Ausübung ist nicht vorgesehen.

9. Zu prüfen bleibt noch, ob und in welchem Umfang die begünstigenden Verfügungen nach § 96 zugunsten des Pflichtigen abgeändert werden können. Der mir am wichtigsten erscheinende Fall aus der Rechtsprechung, der zur Untersuchung dieser Frage zwingt, ist die Bewilligung der Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages. Wenn ein Steuerpflichtiger einen derartigen Antrag beim Finanzamt einbringt, so wird sich die Behörde in der Regel darauf beschränken, die von dem Pflichtigen vorgetragenen Gründe dahin zu würdigen, ob sie den Antrag rechtfertigen oder nicht. Zu weiteren Untersuchungen hat das Finanzamt keinen Anlaß; es wird dem Pflichtigen überlassen, etwaige weitere Gründe, die vielleicht noch ein größeres Entgegenkommen als das von ihm beantragte rechtfertigen könnten, von sich aus vorzutragen. So kommt es oft vor, daß ein Pflichtiger, nachdem

---

[25]) Nachtrag zur AO 7. Aufl., § 223 a.F., S. 164 ff.

ihm die erbetene Erhöhung des steuerfreien Lohnbetrages bewilligt ist, noch einmal vorstellig wird und unter Geltendmachung weiterer Gründe um nochmalige Erhöhung des lohnsteuerfreien Betrages bittet. Andererseits kommt die Steuerbehörde oft erst nachträglich zu der Erkenntnis, daß sie dem Antrag zu Unrecht oder aus Erwägungen, die nach der Sachlage nicht veranlaßt waren, nur teilweise stattgegeben hat.

Zunächst erscheint wichtig, wie ein solcher Bescheid, der sich zweifellos als begünstigende Verfügung nach § 96 AO darstellt, weiter rechtlich zu beurteilen ist. Nach § 41 EStG im Zusammenhang mit § 20 LohnStDVO besteht auf den Vermerk des erhöhten lohnsteuerfreien Betrages in der Steuerkarte ein Rechtsanspruch. Der die Erhöhung bewilligende Bescheid stellt sich daher als Bescheid (nach § 235 Nr. 5) dar „über sonstige Steuervergünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht". Bescheide dieser Art können, abgesehen von der Rücknahme- bzw. Einschränkungsmöglichkeit nach § 96, nur in den Grenzen des § 94 zurückgenommen oder geändert werden, d. h. nach Eintritt der Rechtskraft nur noch mit Zustimmung des Pflichtigen zu seinen U n gunsten.

Daraus ergibt sich nun die für den Pflichtigen sehr unangenehme und auch vom Standpunkt der Behörde unter Umständen unbequeme Folge, daß der Bescheid über die Erhöhung des lohnsteuerfreien Betrages nach Eintritt der formellen Rechtskraft — d. h. (vgl. §§ 235 Nr. 5, 228, 245) schon bei Nichteinlegung eines Rechtsmittels binnen einem Monat — zu Gunsten des Pflichtigen nicht mehr abgeändert werden kann. Dieses Ergebnis ist deswegen sehr unbefriedigend, weil, wie oben bemerkt, Bescheide dieser Art ihrer Natur nach nicht die allgemein umfassende Prüfung der Sach- und Rechtslage erfordern wie die Steuerbescheide und weil erfahrungsgemäß die Finanzämter in solchen Bescheiden nur eine Verfügung ad hoc. d. h. nach der augenblicklichen Lage des Falles treffen wollen.

Durch die gesetzliche Regelung, wonach für die Bescheide dieser Art an sich das Rechtsmittelverfahren nach § 235 zugelassen wurde, ergab sich aber die Notwendigkeit, dem Steuerpflichtigen auch die Unabänderlichkeit im Rahmen des § 94 Abs. 1 Nr. 2 zuzumuten[26]).

Der RFH hat in den Urteilen VI A 607/32 vom 29. 11. 33 und VI A 278/33 vom gleichen Tag (RStBl. 34 S. 353 und 355) zu dieser Frage ausführlich und grundsätzlich Stellung genommen. Die Urteile schlagen gewissenmaßen den Ausweg vor, daß Bescheide über die Er-

---

[26]) Becker StW 34 Sp. 203 ff. bezweifelt allerdings die Zweckmäßigkeit u. Notwendigkeit dieser gesetzlichen Regelung u. schlägt eine Gesetzesänderung dahin vor, daß die Fälle des § 235 Nr. 5 nicht mehr in die Einschränkung der Änderungsmöglichkeiten nach § 94 Abs. 1 AO einbezogen werden sollen. Vgl. auch die Ausführungen von Becker in StW 32 Sp. 1406/7.

höhung des lohnsteuerfreien Betrages grundsätzlich mit dem Widerrufsvorbehalt erlassen werden sollen. Bei Anbringung dieses Vorbehalts sind zwar die Bescheide nachträglich mit Wirkung für die Zukunft zugunsten wie zu ungunsten der Pflichtigen jederzeit abänderbar. Dieser Ausweg vermag aber das Bedenken gegen die gesetzliche Regelung als solche m. E. nicht auszuräumen.

F. Die Steuerbescheide

1. Zum Aufbau des Gesetzes.

Die Änderungen der Steuerbescheide sind in der AO unter verschiedenen Abschnitten des zweiten Hauptteiles behandelt, nämlich in § 94 einerseits (unter Hauptteil II der AO: „Besteuerung", 1. Abschnitt: „Allgemeine Vorschriften", 1. Titel: „Vorschriften zum Verfahren", III. „Verfügungen") und in § 222 ff anderseits: (Hauptteil II, 2. Abschnitt: „Ermittlung und Festsetzung der Steuer", 2. Titel: „Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren"). Wenngleich zum vollen Verständnis der Abänderungsmöglichkeiten für Steuerbescheide beide Vorschriftengruppen zusammengehalten werden müssen und die eine ohne die andere falsche Vorstellungen erwecken müßte, so handelt es sich bei dieser Teilung der Bestimmungen doch nicht etwa um eine sachlich nicht gerechtfertigte[27]), rein willkürliche Auseinanderreißung[28]). In §§ 91—96 AO („Verfügungen") wird die formelle Bindung der Steuerbehörde an die von ihr erlassene Verfügung bezw. die Befreiung von dieser Bindung, in § 94 im besonderen das Ausmaß der formellen Bindung der Behörde an den Steuerbescheid geregelt. In §§ 222 ff ist bestimmt, unter welchen Voraussetzungen der Steuerpflichtige eine Berichtigung zu seinen Ungunsten in Kauf nehmen muß, aber auch, unter welchen Voraussetzungen er gegenüber den wichtigsten Steuerbescheiden eine günstige Berichtigung verlangen und erzwingen kann. Der Abschnitt: „Ermittlung und Festsetzung der Steuer" mit seinem Untertitel: „Ermittlungs- und Festsetzungsverfahren" enthält gewissermaßen Verfahrensvorschriften im Hinblick auf Pflichten und Rechte des Steuerpflichtigen, der Abschnitt: „Allgemeine Vorschriften" befindet in seinem Untertitel: „Verfügungen" lediglich über das einseitige Recht der Behörde am eigenen Verwaltungsakt. Freilich greift beides ineinander über, besonders dort, wo sich die formelle Bindung der Behörde an den Verwaltungsakt mangels eines gegenüberstehenden Rechtskraftschutzes des Pflichtigen (vgl. das Gebiet der Zölle und Verbrauchssteuern) fast zu einem Nichts verflüchtigt. Auf dem Gebiet der großen Veranlagungssteuern aber

[27]) Wie Theis StWa 37, S. 105 Fußnote ausführt.
[28]) Siehe auch Hensel, a.a.O. S. 132 oben.

stehen sich die beiden Vorschriftengruppen, Bindung und Nicht-Bindung der Behörde an den Bescheid einerseits und Recht zur erhöhenden und Pflicht zur günstigeren Berichtigungsveranlagung andererseits als zwei systematisch wie sachlich schroff von einander zu trennende Gebiete gegenüber. Hier bestimmt § 94 AO lediglich, unter welchen Umständen die Behörde dem Pflichtigen durch die verfahrensmäßig vereinfachte Änderung bzw. Rücknahme entgegenkommen darf, § 222 hingegen handelt vom Recht der Behörde, dem Pflichtigen eine höhere Veranlagung aufzuzwingen und ihrer Pflicht, dem Verlangen des Pflichtigen nach günstigerer Veranlagung zu entsprechen.

2. Die Bescheide nach § 94 AO

§ 94 regelt die Rücknahme bezw. Änderung folgender Verfügungen:

a) Steuerbescheide (§§ 211 u. 212 AO)

aa) § 211: Dies sind die formellen Steuerbescheide, die nach Steuergesetzen schriftlich zu erteilen sind. Sie unterliegen hinsichtlich ihrer Form, ihres Inhalts und ihrer Bekanntgabe besonderen Bestimmungen.

bb) § 212: Hier handelt es sich um die nichtförmlichen Steuerbescheide. Als solche gelten alle Willenskundgebungen des FA oder einer FA-Hilfsstelle, mit denen „erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer von einer bestimmten Person sofort oder innerhalb einer bestimmten Frist beansprucht wird". Als solche gelten auch die Verfügungen über die Festsetzung von Steuervorauszahlungen[29]), (vgl. § 237 AO).

b) Feststellungsbescheide (§§ 214, 215 AO). Es handelt sich um die Einheitswertfestsetzung und die „einheitliche Gewinnfeststellung": ferner die Fortschreibung (§ 225 a AO).

c) Steuermeßbescheide in Realsteuersachen (212 a Abs. 1).

d) Bescheide, gegen die in § 235 AO das ordentliche Rechtsmittelverfahren eröffnet ist, vgl. die Vorschrift. Die Freistellungsbescheide sind hierin nach der neuesten Fassung nicht mehr enthalten. Ob für diese die Änderungsbeschränkungen des § 94 noch gelten, dürfte zu verneinen sein. Nach § 210 Abs. 3 (in der neuesten Fassung) sind vielmehr Freistellungsbescheide unbeschränkt zurücknehmbar. Wegen des näheren vgl. die Ausführungen zu § 222 AO — Einleitung — und zu § 223 AO.

e) Zollauskünfte des OFPr und Bescheide des OFPr über die Festsetzung eines Kontigentfußes in Verbrauchssteuersachen, endlich Pauschsteuerfestsetzungen durch den OFPr, soweit letztere nicht auf

[29]) Nieberl, AO, 1932, § 212 Anm. 2 S. 293/95 bemerkt mit Recht, daß es nach der Funktion dieser Bescheide und im Interesse der praktischen Handhabung unzweckmäßig wäre, Vorauszahlungsverfügungen als förmliche Steuerbescheide nach § 211 zu betrachten, schon mit Rücksicht auf die Schwierigkeiten der Berichtigung nach § 222.

Vereinbarungen zwischen der Behörde und dem Pflichtigen beruhen (§ 236 AO).

Vereinbarungen über die Pauschbesteuerung sind trotz ihrer Einkleidung in die Form eines Vertrags als Verfügungen anzusehen[30]), die, weil konstitutiven, steuerbegünstigenden Inhalts, nur unter den Voraussetzungen des § 96 zu Ungunsten des Pflichtigen geändert werden können; ihre Änderung zu Gunsten des Pflichtigen dürfte, da § 94 nicht einschlägt, grundsätzlich allgemein zulässig sein.

3. Die Möglichkeiten der Rücknahme oder Änderung von Steuerbescheiden nach § 94 AO

Das Gesetz unterscheidet hier nach zwei Punkten von Steuern. Maßstab für Unterscheidung ist das Ausmaß an verfahrensmäßiger Sorgfalt, das auf die Bescheide zu den einzelnen Steuergruppen von der Behörde erfahrungsgemäß aufgewandt wird[31]).

a) Bei den Zöllen und Verbrauchssteuern wird die Veranlagung oft von den unteren Organen der Zollämter und ihrer Nebenstellen vorgenommen, die vielfach rasch und summarisch zu arbeiten gezwungen sind. Hier wäre es im beiderseitigen Interesse nicht zweckmäßig, eine endgültige Bindung der Beteiligten an den vielfach ohne die erforderliche Gründlichkeit zustande gekommenen Bescheid eintreten zu lassen. Die verantwortlichen Leiter der Zollämter und Hauptzollämter müssen die Möglichkeit haben, Fehler der unteren Organe innerhalb der ohnedies kurzen Verjährungsfrist zu berichtigen.. Demgemäß bestimmt das Gesetz in § 94 Abs. 1 Nr. 1, daß ein Bescheid,

---

30) Vgl. Becker AO 7. Aufl. Vorbem. 1 zu § 73 AO.

31) Vgl. hierzu Hensel, Steuerrecht 1933 S. 129: „Je sorgfältiger eine Entscheidung im Verwaltungsverfahren vorbereitet wird oder doch vorbereitet werden kann, umso stärker muß die Bindung der Behörde an ihre eigene Verfügung sein, einen umso größeren Anspruch besitzt der Steuerpflichtige, in dem einmal festgelegten Rechtszustand belassen zu werden. Ferner ist es ein Gebot der Verwaltungsökonomie, die Behörde nicht erneut mit Arbeit in derselben Sache zu belasten, zumal wenn der Steuerpflichtige die ihm zu Gebote stehenden Rechtsmittel nicht ausgenutzt hat. Andererseits muß jedes Steuerverfahren bevor es endgültig abgeschlossen wird, der Behörde die Möglichkeit gewähren, das Gesetz auf den Einzelfall in ruhiger Prüfung anzuwenden und die Interessen des Steuergläubigers zu wahren. Auf diesen Grundgedanken etwa fußt § 94 AO."

Gegen diese, dem ursprünglichen Zweckgedanken des § 94 AO zweifellos entsprechende Auslegung wird im Schrifttum der Steuerverwaltung heute vielfach geltend gemacht, sie trage der Entwicklung der Verhältnisse und damit dem § 1 StanpG nicht hinreichend Rechnung, da infolge der von den Behörden zu bewältigende Massenarbeit auch auf dem Gebiet der Veranlagungssteuern eine Sorgfalt für den Einzelfall, die eine Bindung der Behörde an den Verwaltungsakt in dem von der AO vorgesehenen Umfang rechtfertige, erfahrungsgemäß nicht möglich sei. Ich verweise hierzu auf die in dieser Hinsicht das einschlägige Schrifttum zusammenfassende Schrift von Theis „Zur Fehlerberichtigung im Steuerrecht" 1938 insbes. S. 9 ff., S. 32 ff.

der Zölle oder Verbrauchssteuern betrifft, zurückgenommen oder geändert werden kann, d. h. innerhalb der Verjährungsfrist grundsätzlich Beschränkungen hinsichtlich Rücknahme oder Berichtigung nicht unterliegt. Der Bescheid kann zu Gunsten wie zu Ungunsten des Pflichtigen geändert werden. Die Änderung zu Ungunsten des Pflichtigen stellt mangels einer Bindung der Behörde an die formelle Rechtskraft des Bescheids sachlich nichts weiter als eine Steuernachforderung dar, für die § 123 ausdrücklich bis zur Grenze der Verjährung den Weg freimacht[32]). Soweit in Zöllen oder Verbrauchsteuersachen Bescheide nach § 235 Nr. 5 AO ergehen, die die Voraussetzungen des § 96 erfüllen („Bescheide über Erstattung und Vergütungsansprüche, die aus Rechtsgründen zugelassen sind; Bescheide über sonstige Steuerbegünstigungen, auf deren Gewährung oder Belassung ein Rechtsanspruch besteht"), können diese Bescheide nur im Rahmen des § 96, der in diesem Falle gegenüber § 94 Abs. 1 Nr. 1 als lex specialis vorgeht, zurückgenommen oder eingeschränkt werden. Für eine entgegenkommende erweiternde Änderung wird jedoch § 96 keine Schranke bilden, da insoweit § 94 aaO. durchschlägt, wonach ein Bescheid, der in § 235 bezeichneten Art, wenn er Zölle oder Verbrauchssteuern betrifft, grundsätzlich zurücknehmbar oder änderungsfähig ist. Die Rechtslage ist auch hier, wegen der für Zölle und Verbrauchssteuern geltenden besonderen Betrachtungsweise, grundsätzlich anders wie bei den Besitz- und Verkehrssteuern, vgl. wegen dieser VI A 607/32 vom 29. 11. 33 RStBl. 34 S. 353 (oben besprochen).

Aus § 94 Abs. 2 ergibt sich, daß die uneingeschränkte Änderungsmöglichkeit für Bescheide über Zölle und Verbrauchsteuern auch dann gilt, wenn bereits Anfechtung eingelegt, nicht dagegen wenn schon die Rechtsbeschwerdeinstanz angerufen worden ist[33]). Im übrigen kann der Bescheid in Zoll- und Verbrauchssteuersachen nach allgemeinen Grundsätzen auch insofern nicht mehr geändert werden, als die Rücknahme oder Änderung sich in Widerspruch setzen würde mit der Rechtsauffassung einer Rechtsmittelentscheidung[34]).

b) Bei den übrigen Steuern, den Besitz- und Verkehrssteuern, konnte der Gesetzgeber davon ausgehen, daß der Veranlagung im allgemeinen eine sorgfältige, der Einflußnahme und Mit-

---

[32]) Auch eine Schätzung kann in Verbrauchssteuersachen usw. nach § 94 Abs. 1 Nr. 1 in Verbindung mit § 223 innerhalb der Verjährungsfrist jederzeit berichtigt werden. Vgl. IV A 303/33 v. 20. 3. 35 StW 35 Nr. 258.

[33]) Der RFH hat dies mit Urteil IV A 42/33 vom 22. 3. 33 StW 33 Nr. 468, unter grundsätzlicher Auseinandersetzung mit der auf dem alten (vor dem 1. 12. 30 geltenden) Gesetz beruhenden entgegengesetzten Rechtsprechung ausdrücklich ausgesprochen; auf die Gründe dieser Entscheidung sei besonders verwiesen.

[34]) es sei denn, daß neue tatsächliche Gesichtspunkte eine andere Beurteilung rechtfertigen.

wirkung des Pflichtigen hinreichend offenstehende Prüfung vorausgeht. Es konnte deshalb eine stärkere Bindung der Behörde an den Veranlagungsbescheid usw. vorgesehen werden. Bei Besitz- und Verkehrssteuern sind daher (§ 94 Abs. 1 Nr. 2) Bescheide nur zurücknehmbar oder zu ändern:

aa) Vor Eintritt der Rechtskraft, wenn der Pflichtige zustimmt, oder soweit einem von dem Steuerpflichtigen selbst gestellten Antrag der Sache nach entsprochen wird. Dem Antrag des Pflichtigen braucht nur der Sache nach, im Ergebnis, entsprochen werden, nicht in der von ihm erbetenen Form.

Die Zustimmung des Steuerpflichtigen ist zwar gesetzliches Erfordernis für die Rücknahme oder Änderung; sie ist jedoch nicht Gültigkeitsvoraussetzung. Der ohne Zustimmung des Pflichtigen erlassene Änderungsbescheid ist nicht nichtig, sondern nur durch Rechtsmittel vernichtbar. Bei Unterlassung der Anfechtung wird der Mangel der Zustimmung geheilt[35]).

Allerdings gestattet RFH VI A 690/29 vom 25. 9. 29 StW 29 Nr. 966 dem FA, einen von ihm ohne die gesetzliche Voraussetzung der Zustimmung erlassenen Änderungsbescheid ohne weiteres zurückzunehmen. Diese Auffassung ist m. E. abzulehnen, falls man nicht die Nichtigkeit des Änderungsbescheides ipso jure annehmen will. Da die Annahme der absoluten Nichtigkeit nach allgemeinen Grundsätzen des öffentlichen Rechts durch die bloße Fehlerhaftigkeit eines Verwaltungsaktes in der Regel nicht zu rechtfertigen ist, (vgl. hierüber oben), wird der Auffassung der bloßen Vernichtbarkeit des ohne Zustimmung des Pflichtigen ergehenden Änderungsbescheids der Vorzug zu geben sein.

Die Zustimmung muß in bestimmter Höhe erteilt werden; sie ist mit ihrer einmaligen Erteilung endgültig und kann nicht mehr zurückgenommen werden. Vgl. II A 581/26 vom 8. 2. 27 Amtl. Slg. Bd. 20/229.

In der Einlegung eines Rechtsmittels kann im Zweifel eine Zustimmung zu der Abänderung des Bescheids im Sinne des Rechtsmittelantrags nicht erblickt werden. Vgl. II A 679/29 vom 27. 12. 29 RStBl. 30 S. 25.

Die Zustimmung deckt, soweit sie einwandfrei vorliegt, jede mögliche Änderung, zur Erhöhung und zur Verminderung der Steuer. Auch die Umwandlung eines endgültig erlassenen Bescheids in einen vorläufigen fällt unter die Änderungsmöglichkeiten nach § 94 Abs. 1 Nr. 2. Vgl. I A 273/33 vom 17. 4. 34 RStBl. 34 S. 594.

bb) Nach Eintritt der Rechtskraft darf der Bescheid über Besitz und Verkehrssteuersachen nur zum Nachteil des Pflich-

35) Vgl. VI A 1806/31 v. 4. 11. 31 RStBl 32 S. 3; I A 273/33 v. 17. 4. 34 RStBl 34 S. 594.

tigen und mit dessen Zustimmung zurückgenommen oder geändert werden. Das Verbot der Rücknahme oder Änderung eines formell rechtskräftigen Steuerbescheides zu Gunsten des Steuerpflichtigen ist damit zu rechtfertigen, daß der Pflichtige nicht das, was er durch Rechtsmittel hätte geltend machen können, aber zu erreichen versäumt hatte, nachträglich doch noch durch Rücknahme- oder Änderungsantrag erreichen soll.

Der Steuerpflichtige hat oft ein Interesse daran, einer Änderung zu seinen Ungunsten nach § 94 AO zuzustimmen, beispielsweise dann, wenn er dadurch einer Berichtigungsveranlagung und damit der Gefahr einer Wiederaufrollung des vielleicht im übrigen sehr günstig für ihn erledigten Steuerfalls entgehen kann. Aus Erwägungen dieser Art kann es vorkommen, daß der Pflichtige in einzelnen Fragen dem FA, das nach § 94 erhöhend ändern will, weiter entgegenkommt, als er es bei streng rechtlicher Beurteilung im Ernstfall tun müßte. Wird gleichwohl später, anläßlich einer Berichtigung nach § 222, der Steuerfall wieder aufgerollt, so braucht der Pflichtige m. E. die nach § 94 erteilte Zustimmung, soweit sie materiell-rechtlich nicht veranlaßt war, nicht mehr gegen sich gelten zu lassen; er kann nunmehr vom FA die materiell zutreffende rechtliche Beurteilung verlangen. Der rechtskräftige Änderungsbescheid nach § 94 steht einer anderweitigen rechtlichen Beurteilung in einem späteren Berichtigungsverfahren nicht entgegen, weil der Bescheid nach § 94 keine Rechtsmittelentscheidung darstellt, dessen Rechtsauffassung das FA binden könnte, vgl. I A 94/33 v. 12. 6. 34 RtSBl. 34 S. 849[36]).

Bezüglich der rechtlichen Bedeutung einer vom Pflichtigen zur Änderung des Steuerbescheids erteilten Zustimmung, sei noch darauf verwiesen, daß der Steuerpflichtige sich auf die Vereinbarung mit dem FA, in welche eine Zustimmung nach § 94 oft gekleidet wird, grundsätzlich so lange nicht berufen kann, bis das FA entsprechend der Vereinbarung und der darin enthaltenen Änderungszustimmung einen neuen Bescheid erlassen hat. Vor Erteilung des Änderungsbescheids ist die Zusage des FA, im Sinne der Zustimmung des Pflichtigen ändern zu wollen, für das FA durchaus unverbindlich. Der Änderungsbescheid ist erst dann rechtlich wirksam, wenn er in den Formen, wie sie jeweils vorgeschrieben sind, dem Pflichtigen zugegangen ist, vgl. VI A 723/36 v. 14. 10. 36 RStBl. 1936 S. 1077.

4. Rechtsmitteleinlegung und § 94 AO

Durch die bloße Rechtsmitteleinlegung wird, wie oben zu den Zoll- und Verbrauchssteuersachen beiläufig schon bemerkt worden ist, die Rücknahme oder Änderung im Rahmen des § 94 nicht gehindert, es sei denn, daß Rechtsbeschwerde eingelegt worden ist

[36]) vgl. jedoch VI A 457/31 v. 22. 7. 31 StW 31 Nr. 844.

(§ 94 Abs. 2). In dieser Verfahrensstufe soll der RFH allein das Wort haben, die Steuerbehörde hat sich eines Eingriffs in das schwebende Verfahren nunmehr zu enthalten und kann dem Rechtsbeschwerdeverfahren nicht mehr, ganz oder teilweise, durch den Verwaltungsakt der Änderung oder Rücknahme den Boden entziehen. Von dem bereits durch Rechtsbeschwerde angefochtenen Bescheid abgesehen, kann aber das FA ungehemmt nach Maßgabe des § 94 Abs. 1 ändern oder zurücknehmen. Hierüber wird im Zusammenhang mit der Erörterung des Abs. 4 zu § 94 noch weiter zu sprechen sein.

Die Einschränkung der Rücknahme- oder Änderungsmöglichkeit durch die Devolution der Sache an die Rechtsbeschwerdeinstanz fällt weg, sobald der RFH die Sache wieder in die Tatsacheninstanz zurückverwiesen hat, vgl. VI A 1932/31 vom 2. 8. 32 Mrozek-Kartei § 94 Abs. 2 Rechtsspruch 1. Der IV. Senat (IV A 43/34 v. 25. 5. 34 RStBl. 34/696) läßt diese Frage dahingestellt. Man wird jedoch die Auffassung des VI. Senats als eine feststehende bezeichnen können.

5. Einzelfragen

Änderungsbescheide, die mit Zustimmung des Pflichtigen, gegebenenfalls auf seinen Antrag zu seinen Gunsten ergangen sind, werden in der Regel, so weit nicht schon konstitutive steuerbegünstigende Verwaltungsakte in Mitte liegen, nicht den erschwerten Änderungs-, bezw. Einschränkungsbedingungen des § 96 AO unterliegen. Jedenfalls ist die günstige Abänderung kein konstitutiver Akt im Sinne von § 96. In der Regel wird es sich vielmehr um die Anpassung eines Bescheids an die Rechtslage handeln, deren Berücksichtigung der Pflichtige schon kraft Gesetzes verlangen kann.

Auf die allgemeine Beschränkung der Abänderung eines Bescheids im Hinblick auf die entgegenstehende Rechtsauffassung einer in der Sache selbst ergangenen Rechtsmittelentscheidung sei hier nochmals ausdrücklich hingewiesen. Vgl. oben, ferner Urteil III A 903/30 vom 10. 6. 31 StW 1931 Nr. 767.

§ 94 Abs. 2 Satz 2 bestimmt, daß dann, wenn durch eine Rücknahme oder Änderung nach § 94 einem Rechtsmittelantrag des Pflichtigen der Sache nach in vollem Umfang entsprochen wird und dadurch das Rechtsmittel in der Hauptsache seine Erledigung findet, eine Entscheidung über die Kosten des Rechtsmittelverfahrens nicht erforderlich ist, wenn das FA, in den Fällen des § 236 der OFPr, dem Steuerpflichtigen erklärt, daß das Reich die Kosten des Rechtsmittelverfahrens trage.

Nach ausdrücklicher Bestimmung des Absatz 3 werden durch § 94 die Vorschriften über die Nachforderung hinterzogener Steuern, über die Nach- und Neuveranlagung und über die Berichtigung von Veranlagungen nicht berührt. Im Rahmen dieser Arbeit erscheint nur der Vorbehalt der Berichtigungsveranlagungen von Bedeu-

tung. Hierauf wird noch unter der nächstfolgenden Ziffer dieses Abschnitts, im übrigen unter § 222 AO zurückzukommen sein.

6. Rechtsmittelentscheidungen

Zu den größten Zweifeln hat die Vorschrift des § 94 Abs. 4 AO Anlaß gegeben. Darin ist bestimmt daß außer den Einspruchsentscheidungen, für deren Rücknahme bezw. Änderung die gleichen Vorschriften wie für die Steuerbescheide gelten, „andere Rechtsmittelentscheidungen nicht zurückgenommen oder geändert werden können".

a) Daß die Einspruchsentscheidungen den Steuerbescheiden als solchen gleichgestellt sind, ist ohne weiteres dadurch verständlich, daß auch die Einspruchsentscheidung oft nicht mit der Sorgfalt erledigt werden kann wie das bei den sonstigen Rechtsmittelentscheidungen vorausgesetzt werden darf[37]).

b) Was im übrigen der Ausschluß von Rücknahme oder Änderung bezüglich der „anderen Rechtsmittelentscheidungen" bedeutet, mußte schon deswegen Zweifel erregen, weil die Vorschrift des Abs. 4 nicht erkennen läßt, ob sich das Änderungsverbot nur auf die Rechtsmittelbehörde selbst oder auch auf die Veranlagungsbehörde erstreckt, ferner nicht, ob dadurch auch die Möglichkeit einer nachträglichen Berichtigungsveranlagung ausgeschlossen werden sollte[38]).

Becker[39]) hat die Vorschrift dahin ausgelegt, daß jedenfalls für das Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern[40]) das FA die Möglichkeit habe, der noch nicht rechtskräftig gewordenen Rechtsmittelentscheidung durch Verständigung mit dem Pflichtigen den Boden zu entziehen. Becker bemerkt gleichzeitig, daß jedenfalls der Vorbehalt der Geltung der Vorschriften über die Berichtigungveranlagungen (§ 94 Abs. 3) durch die Einschränkung des Abs. 4 keinesfalls betroffen werde. Diesen letzteren Gedanken hat der RFH in dem Urteil VI A 687/30 v. 20. 5. 31 Amtl. Slg. Bd. 29 S. 61 bestätigt[41]).

Zusammenfassend ist daher festzustellen, daß das FA noch bis nach Ergehen der FG-Entscheidung (vor Einlegung der Rechtsbeschwerde — § 94 Abs. 2 Satz 1 —) das Rechtsmittelverfahren durch Rücknahme

---

[37]) Vgl. Hensel a.a.O. § 23 IV 7. S. 133.

[38]) Der Vorbehalt der Vorschriften über die Berichtigungsveranlagungen steht im Abs. 3 des § 94, also vor der Bestimmung über den Ausschluß der Änderung von Rechtsmittelentscheidungen (Abs. 4). Vgl. hierzu die sehr bemerkenswerten Betrachtungen von Hensel, a.a.O. S. 133 ff.

[39]) Vgl. 7. Aufl., § 76 Anm. 5 S. 234.

[40]) Für Zölle und Verbrauchssteuern gilt auf Grund der Rechtssprechung des IV. Senats eine besondere Betrachtungsweise, vgl. die Ausführungen von Becker a.a.O. unter § 212 Anm. 12 c und die dort zitierte Rechtssprechung, ferner a.a.O. unter § 76 Anm. 2 Abs. 3.

[41]) Auf die grundlegenden Ausführungen dieses Urteils sei ausdrücklich hingewiesen.

oder Änderungsbescheid praktisch zur Erledigung bringen kann und im übrigen allgemein durch die ergangene, auch bereits rechtskräftige Rechtsmittelentscheidung nicht gehindert ist, nach § 222 AO einen Berichtigungsbescheid zu erlassen. Allerdings ist es dem FA nicht gestattet, von der Rechtsauffassung der Rechtsmittelentscheidung abzuweichen.

Das Verbot der Rücknahme oder Abänderung von Rechtsmittelentscheidungen (mit Ausnahme des Einspruchbescheids) gilt also grundsätzlich nur für die Rechtsmittelbehörde selbst.

2. Kapitel

Die vorläufige Steuerfestsetzung.

1. Die vom Gesetz vorgesehenen Möglichkeiten

Das Gesetz sieht unter dreierlei Voraussetzungen eine vorläufige Steuerfestsetzung vor, d. h. die Erlassung eines Steuerbescheides, der den Vorbehalt einer nochmaligen Nachprüfung der Besteuerungsunterlagen in sich trägt und durch einen „endgültigen" Bescheid ersetzt werden muß, sei es durch bloße „Bestätigung", sei es durch „Berichtigung" des vorläufigen Bescheides.

a) Grundsätzlich kann das Finanzamt bei Steuerpflichtigen, die der Betriebsprüfung (§ 162 Abs. 9 und 10 und § 193 AO) unterliegen, die Steuer vorläufig festsetzen (§ 100 Abs. 2 AO; die Vorschrift wurde erst mit der Gesetzesänderung vom 1. 12. 36 in die AO eingeführt, die vorläufige Steuerfestsetzung wurde dadurch in ihrer Bedeutung für die Praxis außerordentlich erweitert). Der Grund hiefür wird darin zu suchen sein, daß erfahrungsgemäß bei der demnach in Betracht kommenden Gruppe von Steuerpflichtigen — bei weitem dem wichtigsten Teil der Steuerpflichtigen überhaupt — eine restlose Klarheit des Sachverhalts erst im Zusammenhang mit der nächsten Buch- und Betriebsprüfung zu erreichen ist. Auch mag die Erwägung mitspielen, daß oft die sofortige endgültige Veranlagung großer ausgedehnter Betriebe über das Maß an Arbeitszeit hinausgeht, das die Finanzämter im ersten Zuge der Veranlagung jeweils dem einzelnen Fall widmen können; hier sollen wohl die Steuerbehörden die Möglichkeit haben, die Veranlagung in einer ihnen geeignet erscheinenden ruhigeren Zeit noch einmal mit dem gehörigen Zeitaufwand in Bearbeitung zu nehmen. Bei der Unbeschränktheit der Ermächtigung nach § 100 Abs. 2 darf übrigens angenommen werden, daß auch rechtliche Zweifel das Finanzamt von der sofortigen endgültigen Veranlagung abhalten dürfen. Ohne jeden Grund von der vorläufigen Veranlagung Gebrauch zu machen, würde wohl auch im Falle des § 100 Abs. 2 einen Ermessensmißbrauch darstellen, da die vorläufige Veranlagung immerhin die Ausnahme zu bleiben hat. Bezüglich der grundsätzlichen Seite der Einrichtung der vorläufigen Veranlagung wird im Zusam-

menhang mit § 100 Abs. 1 und der dazu gehörigen Rechtsprechung noch zu sprechen sein.

Bei der vorläufigen Festsetzung nach § 100 Abs. 2 soll angegeben werden, daß der vorläufige Bescheid auf dieser Vorschrift beruht; eine weitere Begründung dafür, daß ein vorläufiger Bescheid erlassen wird, ist nicht erforderlich.

b) Vorweggenommen sei hier noch die weitere Möglichkeit vorläufiger Veranlagung bei Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Finanzamt und dem Bürgermeister einer Gemeinde betreffend die Gewerbesteuer eines Steuerpflichtigen, der in der Gemeinde eine Betriebsstätte hat (§ 100 Abs. 3 im Zusammenhang mit § 36 Abs. 2). Diese Bestimmung hängt damit zusammen, daß die Gewerbesteuer seit 1. April 37 eine reine Gemeindesteuer geworden ist, die eigentliche Veranlagung aber, die Festsetzung der Steuermeßbeträge, der Reichsfinanzverwaltung obliegt. Auf Verlangen des Bürgermeisters muß das Finanzamt, wenn eine Einigung über die Veranlagung des Pflichtigen nicht zustande kommt, zunächst einen vorläufigen Bescheid erlassen und die Entscheidung des OFPr darüber anrufen, ob beim Erlaß des endgültigen Bescheids der Auffassung des Bürgermeisters Rechnung zu tragen ist. Damit ist den Gemeinden auch auf die Veranlagung der Gewerbesteuer ein gewisser Einfluß eingeräumt.

c) Darüber hinaus gestattet § 100 Abs. 1 in allen Fällen, wo es ungewiß ist, ob oder inwieweit die Voraussetzungen für die Entstehung einer Steuerschuld eingetreten sind, insbesondere „ob jemandem ein Gegenstand gehört oder ob ein Recht verwirklicht werden kann", die vorläufige Festsetzung der Steuer oder die Aussetzung der Festsetzung mit oder ohne Sicherheitsleistung. Das gleiche gilt, wenn „aus besonderen Gründen der Wert eines Gegenstands nicht sofort ermittelt werden kann". Im Rahmen dieser Arbeit interessiert die Möglichkeit der Aussetzung der Steuerfestsetzung nicht; diese braucht daher nicht näher untersucht zu werden.

Die gesetzliche Möglichkeit der vorläufigen Besteuerung ist vom Gesichtspunkt der nachträglichen Abänderung von Bescheiden, der Berichtigung, darüber hinaus vom Gesichtspunkt der materiellen Rechtskraft eines Bescheids und damit insbesondere des Rechtsschutzes des Steuerpflichtigen von größter Bedeutung. So lange die vorläufige Veranlagung schwebt, hat der Steuerpflichtige jederzeit mit einer Abänderung der Veranlagung auch zu seinen Ungunsten zu rechnen, ohne daß die Voraussetzungen des § 222 gegeben sein müssen. Die Steuerbehörden haben daher im Rahmen des § 100 die Möglichkeit, ja sogar die Pflicht, den Eintritt der Rechtsschutzbestimmungen der AO auf mitunter erhebliche Zeit hinauszuschieben, wodurch für den Pflichtigen eine sehr mißliche Ungewißheit über die Höhe seiner steuerlichen Verpflichtigungen eintreten kann. Die Rücksicht auf die berechtigten Belange der Steuerpflichtigen gebietet, auch soweit der § 100 Abs. 2 hin-

sichtlich der vorläufigen Veranlagung freie Hand läßt, von der Einrichtung maßvoll Gebrauch zu machen (§ 2 StAnpG). Fälle offensichtlicher Willkür werden wegen Verstoßes gegen die Grundsätze nationalsozialistischer Weltanschauung der richterlichen Nachprüfung unterstellt werden können.

d) Es sei noch bemerkt, daß unter dem Begriff der vorläufigen Steuerfestsetzung nicht bloß die Veranlagung selbst zu verstehen ist, sondern auch die vorläufige einheitliche Gewinnfeststellung, der vorläufige Einheitswertbescheid, der vorläufige Steuermeßbescheid.

e) Nach § 244 in Verbindung mit § 100 AO haben auch die Rechtsmittelbehörden die Befugnis, vorläufige Steuerfestsetzungen zu erlassen. Sie können auch, wenn die Voraussetzungen des § 100 AO vorliegen, noch in der Rechtsmittelentscheidung die endgültige Festsetzung durch eine vorläufige ersetzen, vgl. IV B 192/25 v. 18. 11. 25, Amtl. Sammlung Bd. 17, S. 344, ferner Urteil des Großen Senats vom 28. 4. 28 Gr. S. 2/28, StW 28 Nr. 401. Auch im Rahmen des § 94 Abs. 1 Nr. 2 AO ist die Umwandlung eines endgültigen Bescheids in einen vorläufigen bzw. die Abänderung eines endgültigen Bescheids unter Erklärung des neuen Bescheids zum vorläufigen möglich. Vgl. I A 273/33 vom 17. 4. 34 RStBl. 34 S. 594.

2. Die Voraussetzungen der Vorläufigkeit im einzelnen.

Bezüglich der Möglichkeiten nach § 100 Abs. 2 und 3 erscheinen in diesem Zusammenhang weitere Betrachtungen nicht veranlaßt, da in beiden Fällen die Vorausetzungen im Gesetz genauestens umschrieben sind.

Die Vorschrift des Abs. 1 war in der gleichen Fassung bis zur Änderung der AO vom 1. 12. 36 die einzige Rechtsgrundlage für vorläufige Veranlagungen. Bis 1. 12. 36 war mithin nur unter den Voraussetzungen des jetzigen Absatzes 1 die Vorläufigkeit der Steuerfestsetzung zulässig, d. h. grundsätzlich nur dann, wenn die Voraussetzungen der Besteuerung ungewiß waren.

Im Rahmen des jetzigen § 100 spielt der Abs. 1 praktisch nur mehr eine untergeordnete Rolle, da im wesentlichen nur die kleineren Veranlagungen der Beschränkung des Abs. 1 unterliegen, für die größeren dagegen die Vorläufigkeitsstellung nach Abs. 2 grundsätzlich allgemein freigegeben ist.

In der Zeit vor dem 1. 12. 36 bot die Handhabung des § 100 Abs. 1 große Schwierigkeiten, da lange streitig war, in welchem Umfang die Vorläufigkeit des Bescheids von der Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen abhängig sei, die das Gesetz vorschreibt, und in wieweit es notwendig sei, daß das Finanzamt dem Steuerpflichtigen die Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen und die Gründe der Vorläufigkeit offenlege bzw. nachweise. Im Rahmen des heutigen § 100 Abs. 1 spielen diese Fragen auch jetzt noch eine Rolle. Es dürfte daher

mehr als historisches Interesse verdienen, auf die Rechtsprechung zu § 100 Abs. 1 kurz einzugehen, zumal sich gerade hierin Richtlinien verfolgen lassen, die die Rechtsprechung über das Berichtigungswesen allgemein durchziehen.

a) Bis Mitte 1936 hat der Reichsfinanzhof, auch noch unter Anrufung des § 1 StAnpG, den Standpunkt vertreten, daß die Gültigkeit eines vorläufigen Bescheids nicht bloß das Vorhandensein eines sachlichen Interesses an der Vorläufigkeit voraussetze, sondern auch daran geknüpft sei, daß dem Steuerpflichtigen die sachlichen Gründe der Vorläufigkeit bekannt seien. Dementsprechend wurde in der Rechtsprechung ein Steuerbescheid nicht schon deswegen als vorläufig anerkannt, weil er sich als solchen bezeichnete. Vgl. beispielshalber I A 273/33 vom 17. 4. 34, aaO.; VI A 230/31 vom 4. 2. 31 RStBl. 31 S. 291. Es wurde zwar nicht als unbedingt notwendig angesehen, daß in dem vorläufigen Bescheid oder in einem dazu gehörigen Vermerk angegeben werde, aus welchen Gründen die Vorläufigkeit für zulässig erachtet werde; vielmehr betrachtete es der Reichsfinanzhof als genügend, wenn die Voraussetzungen der Vorläufigkeit aus der Sachlage deutlich hervorgingen und dem Pflichtigen bekannt oder deutlich erkennbar waren, vgl. VI A 230/31 aaO.

Das Urteil I A 22/32 vom 18. 6. 33 StW 33 Nr. 628 sprach einem Bescheid, der ohne weitere Begründung einen Vorläufigkeitsvermerk enthielt, wegen Mißbrauchs der durch § 11 der AO a. F. gezogenen Grenzen die Eigenschaft eines vorläufigen Bescheids ohne weiteres ab und erklärte ihn für endgültig. Das Urteil I A 309/33 vom 29. 5. 34 ERtSBl. 34 S. 728 erklärte den Vorläufigkeitszusatz eines Bescheids dann, wenn die sachliche Zulässigkeit nicht als gegeben anzusehen und dem Steuerpflichtigen nicht erkennbar sei, als nichtig mit der Folge, daß der Steuerpflichtige den Bescheid auch dann nicht als vorläufig gegen sich gelten zu lassen brauche, wenn er mangels Rechtsmitteleinlegung in formelle Rechtskraft erwachsen sei. Andererseits stellte I A 258/35 vom 3. 3. 36 RStBl. 36 S. 440 fest, daß diese Betrachtungsweise mit Rücksicht auf das Rechtsschutzbedürfnis des Pflichtigen nicht zu Ungunsten des Pflichtigen gelten dürfe, d. h. daß ein vorläufiger Steuerbescheid, der die gesetzlichen Voraussetzungen der Vorläufigkeit nicht erfülle, vom Standpunkt des Pflichtigen aus so lange als vorläufiger Bescheid gelte, bis er zum endgültigen erklärt werde.

Diese Rechtsprechung bot für die Praxis die größten Schwierigkeiten und war geeignet, die Rechtseinrichtung der vorläufigen Veranlagung weitgehend zu entwerten. Es kam immer wieder vor, daß die Voraussetzungen der Vorläufigkeit zwar zweifelsfrei gegeben waren, daß aber der Pflichtige mit Erfolg geltend machen konnte, es seien ihm die sachlichen Gründe, die die Vorläufigkeit rechtfertigten, nicht erkenn-

bar gewesen usw. Die Rechtsprechung zwang die Finanzämter, den vorläufigen Bescheid als solchen zu begründen. Dadurch wurde der Widerspruch des Pflichtigen gegen die Voraussetzungen der Vorläufigkeit geradezu herausgefordert. Die ohne weiteres eintretende Folge der Nichtigkeit des unbegründeten bzw. in seiner Begründung nicht erkennbaren Vorläufigkeitsvermerks bedeutete für die Praxis eine geradezu unerträgliche Erschwerung, in dem der Steuerpflichtige noch nicht einmal zu erkennen zu geben brauchte, daß er mit der Vorläufigkeit nicht einverstanden sei, sodaß das Finanzamt erst, wenn es zur endgültigen Veranlagung schreiten wollte, dem sicheren Widerstand des Pflichtigen gegenüberstand, der sich auf die Endgültigkeit des in seiner Vorläufigkeit nichtigen Bescheids berufen konnte; die Folge war, daß das Finanzamt nur noch in den Schranken des § 222 AO berichtigen durfte, was vielfach den Verlust des Berichtigungsanspruchs bedeutete.

b) Der VI. Senat hat denn auch mit Urteil VI A 156/35 vom 27. 5. 36, RStBl. 36 S. 793 mit dieser Rechtsprechung gebrochen und klare Linien für eine neue Entwicklung gewiesen. Er ging davon aus, daß die sachliche Voraussetzung der Vorläufigkeit nach § 100 Abs. 1 AO lediglich die Ungewißheit der Besteuerungsvoraussetzungen sei und daß deswegen immer dann, wenn das Finanzamt auf Grund der Angaben des Pflichtigen Bedenken gegen die Richtigkeit der Besteuerungsunterlage habe, die Vornahme der vorläufigen Festsetzung berechtigt sei. Die vorläufige Festsetzung sei als solche wirksam, wenn sie mit gehöriger Kenntlichmachung dem Steuerpflichtigen nach § 91 AO zugehe. Zur Kenntlichmachung reiche aber der Vermerk „vorläufig" aus. Kenne der Steuerpflichtige die Gründe der Vorläufigkeit nicht, dann solle er sie beim Finanzamt in der gleichen Weise erfragen, wie er sich in sonstigen Fragen, z. B. der Einzelberechnung der Einkünfte usw., Auskunft holen müsse, um festzustellen, ob er den Bescheid anfechten wolle oder nicht. Komme der Pflichtige zu der Aufassung, daß die Vorläufigkeit zu Unrecht erklärt sei, so habe er die Möglichkeit, eine Entscheidung der Rechtsmittelbehörde darüber herbeizuführen, ob die Anordnung des Finanzamts gemäß § 100 AO sachlich berechtigt war.

Der V. Senat hat sich diesem Standpunkt mit Urteil V A 111/36 vom 6. 11. 36 RStBl. 37 S. 1170 angeschlossen.

Damit war das erschwerende Moment der subjektiven Erkennbarkeit der Vorläufigkeitsvoraussetzungen durch den Pflichtigen, die bisher Gültigkeitsbedingung für die Vorläufigkeit war, gefallen. Das Finanzamt konnte nunmehr ohne weitere Begründung vorläufige Bescheide erlassen, wo es solche für angebracht hielt. Damit erledigte sich wohl auch die in der Rechtsprechung vertretene Ansicht, daß der sachlich unberechtigte Vorläufigkeitsvermerk ohne weiteres nichtig sei; auch in solchem Falle bleibt vielmehr der Bescheid als vorläufig gültig, bis

er durch den Anspruch der Rechtsmittelbehörde seiner Vorläufigkeit formell entkeidet und zum endgültigen erklärt wird[42]).

c) Nach dieser Rechtsprechung hat sich grundsätzlich auch heute noch die Anwendung des § 100 Abs. 1 AO zu richten. Danach ist Gültigkeitsvoraussetzung für die Vorläufigkeit lediglich die Kenntlichmachung des Bescheids als eines vorläufigen.

Es werden Fälle vorkommen, wo das FA zwar die Ausfertigung des vorläufigen Bescheids vorsieht, der Vorläufigkeitsvermerk aber in der Ausfertigung unterbleibt; andererseits ist noch die versehentliche Unterlassung der Vorläufigkeitsstellung selbst denkbar, obgleich der Wille des bearbeitenden Beamten auf die Verfügung einer vorläufigen Veranlagung gerichtet war. Im ersteren Fall wird die Berichtigung nach § 92 Abs. 3 AO ohne weiteres zulässig sein, da die Ausfertigung des Bescheids mit der Willensbildung des FA infolge offenkundigen Versehens nicht übereinstimmt, vgl. VI A 156/35 vom 27. 5. 36 aaO. Entsprechend der erweiterten Auslegung des § 92 Abs. 3 AO hat der RFH aber auch mit Urteil VI 707/37 vom 5. 1. 38 RStBl. 38 S. 81 die Berichtigung in dem zweiten oben als möglich angenommenen Fall zugelassen.

Hiergegen dürften doch erhebliche Bedenken geltend zu machen sein. Der Urteils-Fall lag so, daß das FA endgültig veranlagt hatte und nach Rechtskraft der Veranlagung zu Ungunsten des Pflichtigen berichtigte mit der Begründung, die Berichtigung sei nach § 1 StAnpG ohne weiteres zulässig. Der RFH hat zwar entsprechend seiner grundsätzlichen Einstellung zur Gültigkeit der Berichtigungsschranken der AO im Hinblick auf § 1 StAnpG (vgl. die Erörterung dieser Fragen im anderen Hauptteil dieser Arbeit und die Ausführungen zu § 92 Abs. 3 AO) die Berichtigung nach § 1 StAnpG als unzulässig erklärt, aber bei der Zurückverweisung dem FA aufgetragen, zu prüfen, ob nicht der Veranlagungsbeamte versehentlich die Vorläufigstellung des ursprünglichen Bescheids unterlassen habe. Es ist schwer vorstellbar, wie die Rechtsmittelbehörde eine offenbare Unrichtigkeit des ursprünglichen Bescheids in dem Sinne feststellen soll, daß das FA versehentlich nicht vorläufig, sondern endgültig veranlagt habe. Die vorläufige Veranlagung ist eine Ermessenssache des FA. Wenn das FA von diesem

[42]) Ich halte mithin die Entscheidung I A 309/33 vom 29. 5. 34 RStBl 34 S. 728 seit dem Urteil VI A 156/35 vom 27. 5. 36 als überholt. Vgl. insoweit auch den Aufsatz von Steinweg „Der vorläufige Bescheid" DStZ 38 S. 309 ff. insbesondere S. 315. Auch Steinweg kommt zu dem Ergebnis, daß der unzulässigerweise ergangene vorläufige Bescheid bis zur formellen Außerkraftsetzung als solcher rechtswirksam sei. St. scheint aber anzunehmen, daß der RFH die frühere Rechtsprechung, wonach unter solchen Umständen Vorläufigkeitsvermerke nichtig sein sollen, auch jetzt noch aufrecht erhalten wolle. Dies halte ich nicht für richtig. Mit dem Urteil VI A 156/35 dürfte dieser Standpunkt keinesfalls mehr vereinbar sein; ich halte für selbstverständlich, daß dies der RFH, sobald er dazu Gelegenheit haben wird, klarstellt.

Ermessen keinen Gebrauch gemacht hatte, so muß, da nicht angenommen werden kann, daß das FA die Möglichkeit der vorläufigen Veranlagung nicht kannte, angenommen werden, daß das FA die vorläufige Festsetzung der Steuer aus Zweckmäßigkeitsgründen unterlassen hatte; ein Versehen des FA liegt doch in solchen Fällen außerhalb des Bereichs der Wahrscheinlichkeit. Es dürfte aber m. E. nicht angehen, daß die Rechtsmittelbehörde immer dann, wenn nach seinem eigenen Ermessen die Erlassung eines vorläufigen Bescheids seitens des FA zweckmäßig gewesen wäre, ein Versehen des FA bei Erlassung des endgültigen Bescheids unterstellt. Nach dem Gutachten des Großen Senats vom 7. 8. 36 hat die Rechtsmittelbehörde in Fällen wie dem vorliegenden nachzuprüfen, ob das FA aktenkundige Tatbestandsmerkmale übersehen oder versehentlich unrichtig gewürdigt oder ob es Rechtsvorschriften, deren Kenntnis ohne weiteres vorausgesetzt werden muß, versehentlich nicht angewandt oder unrichtig angewandt hat. Eine Nachprüfung einer Ermessensentscheidung des FA unter dem Gesichtspunkt des offensichtlichen Versehens geht m. E. zu weit, wenn es sich nicht darum handelt, daß das FA die Grenzen, die das Gesetz seinem Ermessen zieht, aus offensichtlich versehentlicher Nichtbeachtung von Gesetzen überschritten hat. —

d) Wenn das FA. zu Unrecht vorläufig veranlagt und der Steuerpflichtige im Rechtsmittelweg den Ausspruch der Unzulässigkeit der vorläufigen Veranlagung erwirkt hat, so gilt nach der Rechtsprechung des RFH der vorläufig erlassene als endgültiger Bescheid, der gegen den Willen des Pflichtigen nur noch in den Grenzen des § 222 berichtigt werden kann, vgl. oben. Diese Rechtsfolge soll, wie oben an Hand der Rechtsprechung gleichfalls schon dargelegt worden ist, nur zu Gunsten des Pflichtigen, nicht dagegen zu seinen Ungunsten gelten. Auch gegen diesen Standpunkt des RFH liegen nun gewisse Bedenken auf der Hand. Das FA wollte nicht endgültig sondern vorläufig veranlagen. Da ihm die vorläufige Veranlagung die uneingeschränkte Berichtigungsmöglichkeit offen ließ, hat es vielleicht auf die Erlassung des vorläufigen Bescheids, auch abgesehen von den ihm ungeklärt erscheinenden Gesichtspunkten, nicht die gleiche Sorgfalt verwandt, die es aufgeboten hätte in dem Bewußtsein, eine endgültige Veranlagung zu treffen. Aus diesem Grund tut die Gleichsetzung des vorläufig gedachten Bescheids mit einem endgültigen zweifellos den Dingen Gewalt an, von den für den Fiskus unerwünschten steuerlichen Folgen zu schweigen, wenn sich ein zunächst sehr entgegenkommend gehaltener vorläufiger Bescheid nachträglich als unabänderlich oder nur beschränkt berichtigungsfähig herausstellt. Ob der Vorläufigkeitszusatz in solchen Fällen als nichtig oder nur als anfechtbar angesehen wird (nach der neuen Rechtslage halte ich, wie oben bemerkt, die letztere Ansicht für richtig) ist wohl für die befriedigende Lösung dieser Frage unerheblich. Man könnte der Schwierigkeit auch nicht etwa da-

durch Herr werden, daß dann, wenn der Pflichtige die Vorläufigkeit des Bescheids mit Erfolg anficht, der ganze Bescheid als vorläufiger aufgehoben und das FA angewiesen wird, nunmehr einen endgültigen Bescheid zu erlassen. Damit wäre mittelbar doch die Vorläufigkeit des Bescheids anerkannt.

Trotz der bestehenden Bedenken wird man daher doch anzuerkennen haben, daß die Rechtsprechung, die den unzulässigen vorläufigen Bescheid als endgültigen aufrecht erhalten will, sachlich berechtigt ist. Die Finanzämter werden zweckmäßig bei Erlassung vorläufiger Bescheide die den Steuerinteressen des Reichs günstigste Regelung ins Auge fassen, sodaß jedenfalls auf Seiten des Pflichtigen keine Neigung besteht, die Vorläufigkeit zu bestreiten.

e) Im Interesse des Rechtsschutzes hat der RFH ausdrücklich ausgesprochen, daß eine stillschweigende Überführung einer vorläufigen Veranlagung in eine endgültige der AO fremd sei. Solange ein in zulässiger Weise ergangener vorläufiger Bescheid nicht als endgültig erklärt ist, bleibt er dem Pflichtigen gegenüber als vorläufiger in Kraft, vgl. I A 290/33 vom 17. 4. 34 RStBl 34 S. 595. Überhaupt schreibt die Rechtsprechung im Intereses des Pflichtigen größtmögliche Klarheit der Behandlungsweise vor. Wenn der Pflichtige den Umständen nach etwa auf Grund vorausgegangener Verhandlungen annehmen muß oder annehmen darf, daß sich die Vorläufigkeit des Bescheids auf den ganzen Bescheid erstreckt, so widerspräche es Treu und Glauben, wenn das FA. nachträglich geltend machen wollte, daß sich die Vorläufigkeit nur auf bestimmte Punkte erstrecke, vgl. VI A 831/34 vom 4. 9. 35 RStBl 35 S. 1299; warum diese Frage für den Pflichtigen von größter Bedeutung sein kann, wird noch zu erörtern sein.

Zur Endgültigerklärung eines vorläufigen Bescheids, d. h. zur Ersetzung eines vorläufigen Bescheids durch einen endgültigen, ist eine hierauf gerichtete Willensbildung des FA. erforderlich, die dem Pflichtigen erkennbar werden muß. Zumeist teilt das FA dem Pflichtigen durch einfaches Schreiben mit, daß der vorläufige Bescheid für endgültig erklärt werde. Das Urteil VI A 156/35 vom 27. 5. 36 bemerkt ausdrücklich, daß ein vorläufiger Bescheid nicht schon dadurch zu einem endgültigen werde, daß bei einer vom FA „aus anderen Gründen durchgeführten Berichtigung dieses vorläufigen Steuerbescheids in die Ausfertigung des berichtigten Bescheids der Zusatz „vorläufig" nicht aufgenommen wird". Hier fehlt eine entsprechende Willensbildung des Finanzamts.

Allgemein hat der RFH auch die Frage, ob ein vorläufiger Bescheid vorliegt oder nicht, dem Grundsatz von Treu und Glauben unterstellt. Wenn das FA lediglich übersieht, einen Bescheid, über dessen Vorläufigkeit zwischen FA und Pflichtigen kein Zweifel bestehen kann, als vorläufigen Bescheid bei der Zustellung kenntlich zu machen, so wird, auch abgesehen von der Möglichkeit jederzeitiger Berichtigung des

Versehens nach § 92 Abs. 3 AO, keiner der beiden Teile damit gehört werden können, daß der Bescheid nicht als vorläufiger, sondern als endgültiger zu gelten habe; eine solche Ausnützung eines formellen Fehlers würde gegen Treu und Glauben verstoßen, vgl. VI A 1000/34 vom 21. 3. 35, RStBl 35 S. 579.

3. Die Berichtigung des vorläufigen Bescheids durch den endgültigen Bescheid.

§ 225 AO bestimmt u. A., daß dort, wo das Gesetz wegen ungewisser Verhältnisse eine vorläufige Steuerfestsetzung vorsieht, eine Berichtigung einzutreten hat, sobald die Ungewißheit beseitigt ist. Die Berichtigung kann vom Steuerpflichtigen nur bis zum Ablauf des Jahres, das auf die Beseitigung der Ungewißheit folgt, beantragt werden. Die Berichtigung zum Nachteil des Pflichtigen ist unzulässig, wenn der mit der Beseitigung der Ungewißheit entstehende Nachzahlungsanspruch verjährt ist.

Es erscheint angebracht, die Berichtigungsmöglichkeit nach § 225 schon hier im Anschluß an § 100 AO zu behandeln (nicht erst im Anschluß an die §§ 222 ff AO).

a) Auf die Berichtigung des vorläufigen Bescheids hat der Steuerpflichtige einen gegebenenfalls im Berufungsverfahren durchzusetzenden Rechtsanspruch, der jedoch durch eine Ausschlußfrist — bis zum Ablauf des auf den Wegfall der Ungewißheit folgenden Jahres — begrenzt ist. Die Berichtigung zu Ungunsten des Pflichtigen wird das FA regelmäßig von amtswegen vornehmen. Zeitlich abgegrenzt ist diese Berichtigungsmöglichkeit durch die Verjährung des Nachzahlungsanspruchs (§§ 143 ff AO).

Die Berichtigung nach § 225 kann auch in der bloßen Endgültigerklärung, d. h. Bestätigung des vorläufigen Bescheids bestehen.

b) § 100 Abs. 2 AO n. F. sieht eine steuerliche Ungewißheit als Voraussetzung der vorläufigen Veranlagung nicht mehr vor. Im Hinblick auf die Fälle vorläufiger Veranlagung nach § 100 Abs. 2 ist § 225 wohl so zu lesen, daß die Berichtigung mit der Vornahme bzw. dem endgültigen Abschluß der Betriebsprüfung zu erfolgen hat. In Vorläufigkeitsfällen nach § 100 Abs. 3 tritt der Berichtigungszeitpunkt mit der Entscheidung durch den OFPr ein.

Liegen für den Erlaß eines vorläufigen Bescheids zugleich die Voraussetzungen des § 100 Abs. 1 u. 2 vor, so braucht der endgültige Bescheid erst zu ergehen, wenn durch die Betriebsprüfung auch die Ungewißheit beseitigt ist. Ist dies nicht der Fall, ändern sich aber infolge der Betriebsprüfung die festgeetzten Steuern, so erläßt das Finanzamt wohl einen weiteren vorläufigen Bescheid[43]).

[43]) So Steinweg a.a.O. S. 314.

c) Die Berichtigung des vorläufigen Bescheids nach § 225 AO hat nicht die Wiederaufrollung des gesamten Steuerfalls zur Folge, wenn sich die Vorläufigkeit des ursprünglichen Steuerbescheids nicht auf den gesamten Umfang des Steuerfalls erstreckt hat. Das ergibt unzweifelhaft der Wortlaut des § 225. Vgl. auch RFH VI A 1935/32 vom 24. 1. 34 RStBl 34 S. 217, wo ausdrücklich betont ist, daß eine weitere, über den Rahmen der Vorläufigkeit hinausgreifende Wiederaufrollung nur dann zulässig wäre, wenn gleichzeitig die Voraussetzungen des § 222 AO gegeben wären (hierwegen vgl. unten).

d) Der vorläufige Bescheid unterliegt als Steuerbescheid der selbständigen Anfechtung nach den allgemeinen Vorschriften des Rechtsmittelverfahrens. Dadurch kann unter Umständen eine Überkreuzung eintreten zwischen dem gegen den vorläufigen Bescheid schwebenden Rechtsmittelverfahren und der nach § 225 vorzunehmenden Berichtigung. Es sind mehrere Möglichkeiten auseinanderzuhalten.

aa) Angenommen, das Finanzamt kommt bei der Berichtigung des vorläufigen Bescheids zu dem gleichen Ergebnis, wie es der in dem Rechtsmittel gegen den vorläufigen Bescheid vom Pflichtigen gestellte Antrag begehrt, so wird nichts im Wege stehen, wenn das FA gemäß § 225 berichtigt[44]) und der Steuerpflichtige das Rechtsmittel zurücknimmt; Rechtsmittelkosten werden gegenüber dem Steuerpflichtigen nicht in Ansatz zu bringen sein, da er der Sache nach obsiegt hat (vgl. hiezu auch § 94 Abs. 2 Satz 2 AO, der hier wohl sinngemäß Anwendung finden kann).

Andererseits würden wohl auch keine Bedenken entgegenstehen, wenn etwa die Einspruchsbehörde oder das FG von sich aus die Berichtigung entsprechend dem Antrag des Pflichtigen vornähme und den vorläufigen Bescheid für erledigt erklärte (§ 244 AO), vgl. RFH VI A 1367/32 vom 20. 9. 32 RStBl 32 S. 921.

bb) Wenn das FA. den vorläufigen Bescheid aufrecht erhalten will, so darf es ihn nicht einfach ohne Rücksicht auf das gegen den vorläufigen Bescheid schwebende Rechtsmittel nach § 225 endgültig stellen. In einem solchen Fall geht die Befugnis der Rechtsmittelbehörde nach § 244 AO, die auch die Berichtigungsbefugnis nach § 225 in sich schließt, der Befugnis des FA aus § 225 AO vor; denn es könnte in Betracht kommen, daß die Rechtsmittelbehörde zu einer Berichtigung des vorläufigen Bescheids in anderem Sinne käme, als das FA. Der

---

[44]) Könnte hingegen die Rechtsmittelstufe geltend machen, sie habe nach § 243 Abs. 3 unbeschränktes Verböserungsrecht, sie sei gesonnen, entgegen dem Rechtsmittelantrag zu verbösern, der diesem Rechnung tragende endgültige Bescheid des FA sei daher wegen Übergang des Rechts zur Berichtigung auf die Rechtsmittelinstanz nichtig? Ich halte das für unstatthaft. Nach herrschender Ansicht hat das FA allgemein das Recht, einem schwebenden Rechtsmittelverfahren nach § 94 Abs. 1 — auf dem Gebiet der Besitz- und Verkehrssteuern mit Zustimmung des Pflichtigen — den Boden zu entziehen (ausgenommen dem Rechtsbeschwerdeverfahren).

RFH erklärt für diesen Fall, wenn das FA den Berichtigungsbescheid nach § 225 AO außerhalb des Rechtsmittelverfahrens in dem Sinne erläßt, daß es lediglich den vorläufigen Bescheid ohne Einverständnis des Pflichtigen bestätigt, den Berichtigungsbescheid des FA insoweit für rechtsunwirksam als die Rechtsmittelbehörde zu einer von dem vorläufigen und damit auch von dem inzwischen ergangenen endgültigen Bescheid des FA abweichenden Entscheidung gelangt. Vgl. Urteil vom 20. 9. 32 aaO. Ob der Berichtigungsbescheid des FA hierbei in Widerspruch zu einer nachträglichen Einspruchsentscheidung oder zu einem sonstigen Rechtsmittelbescheid gerät, dürfte keinen Unterschied bedeuten.

cc) Eine Berichtigung nach § 225 durch das FA während des Schwebens eines Rechtsmittelverfahrens gegen den vorläufigen Bescheid in dem Sinn, daß das FA gegen den Antrag des Pflichtigen entscheiden will, verstößt erst recht gegen den Grundsatz der durch die Rechtsmitteleinlegung eingetretenen Zuständigkeitsüberwälzung. Der in der AO verbürgte Rechtsmittelzug würde dadurch gestört. Der RFH hat ausdrücklich ausgesprochen, daß dann, wenn bei einer vorläufigen Steuerfestsetzung die Beseitigung der Ungewißheit vor Erlaß des Berufungsurteils eintritt, grundsätzlich das Berufungsgericht und nicht das FA die nach § 225 vorgeschriebene Berichtigung vorzunehmen hat, vgl. VI A 133/30 vom 18. 9. 30, StW 30 Nr. 1298.

Die Begründungen der beiden letztgenannten Urteile laufen in ihren wesentlichsten Gedanken einander parallel. Auch das letzterwähnte Urteil erklärt den voreilig ergehenden Berichtigungsbescheid des FA für rechtsunwirksam (nichtig).

e) Die Anfechtung des endgültigen Bescheids ist nur in den Grenzen des § 234 AO möglich, d. h. der endgültige Bescheid ist selbständig anfechtbar, soweit seine Änderung gegenüber dem vorläufigen Bescheid reicht. Diese Einschränkung ist für den Steuerpflichtigen höchst bedeutungsvoll. Er wird, um nicht der Anfechtungsmöglichkeit gegenüber der Veranlagung teilweise verlustig zu gehen, schon den vorläufigen Bescheid eingehend darauf überprüfen müssen, ob dieser nicht etwa nur teilweise als vorläufig erlassen anzusehen ist, d. h. ob er nicht gegen den teilweise vorläufigen Bescheid insoweit, als dieser schon jetzt die Steuer endgültig festsetzt, sofort im Rechtsmittelwege vorgehen muß, um nicht die Anfechtbarkeit insoweit überhaupt zu verlieren.

Wenn beispielsweise der erste Bescheid lediglich den Zusatz erhält, daß „eine Erhöhung der Steuerfestsetzung vorbehalten bleibe", so ist der Bescheid jedenfalls bis zur Höhe des darin angegebenen Steuerbetrags nicht vorläufig, sondern in seinem ganzen Umfang endgültig. Wenn der Pflichtige den Bescheid rechtskräftig werden läßt, so kann er später, wenn der Bescheid nach § 225 erhöhend berichtigt wird,

gemäß § 234 AO. nur noch insoweit anfechten, als die erhöhende Änderung reicht.

Enthält dagegen der erste Bescheid den allgemeinen Zusatz, daß die „Abänderung" oder die „Berichtigung" des Bescheids vorbehalten bleibe, so ist der Bescheid seinem ganzen Umfange nach als vorläufig anzusehen. Der endgültige Bescheid kann dann noch in seinem ganzen Umfang im Rechtsmittelweg angefochten werden, auch insoweit, als er den ersten Bescheid wiederholt oder bestätigt; der Bescheid nach § 225 AO stellt dann eben fest, daß der jetzt geforderte Steuerbetrag als endgültig gefordert anzusehen sei und geht insofern in seiner gesamten Ausdehnung über den nur vorläufigen ersten Bescheid hinaus, vgl. RFH I A 216/25 vom 9. 2. 26 StW 26 Nr. 144 und I A 296/30 vom 23. 9. 30 StW 30 Nr. 1240.

Die Prüfung inwieweit ein vorläufiger Bescheid als vorläufig und inwieweit er etwa teilweise als endgültig anzusehen sei, wird dem Pflichtigen dadurch erleichtert, daß das FA einen als vorläufig bezeichneten Bescheid grundsätzlich in vollem Umfange als vorläufig anerkennen muß, wenn es nicht klar und einwandfrei erkennbar bestimmt, daß sich die Vorläufigkeit nur auf bestimmte Teile beschränke. Vgl. VI A 831/34 vom 4. 9. 35 aaO.

Wenn auch auf Grund der bedeutsamen Änderungen des § 100 AO in Abs. 2 die weitaus überwiegende Mehrzahl der Steuerbescheide heute den allgemeinen und in seiner Beurteilung und Auswirkung so gut wie zweifelsfreien Vorläufigkeitsvermerk enthalten wird, sodaß damit die Schwierigkeit des vorläufigen Bescheids gegenüber früher erheblich eingeschränkt ist, so können doch in den Vorläufigkeitsfällen nach § 100 Abs. 1 die sämtlichen oben bezeichneten Zweifelsfragen auch heute noch zur Geltung kommen. Da es möglich ist, daß ein und derselbe Bescheid sowohl nach § 100 Abs. 1 wie nach Abs. 2 vorläufig gestellt ist, können sich die obengeschilderten Schwierigkeiten wenigstens teilweise auch auf den Veranlagungsbereich der einer Betriebsprüfung bzw. Nachschau unterliegenden Steuerpflichtigen erstrecken.

3. Kapitel.

Das formelle Berichtigungsverfahren (§ 218 AO).

Während in der Regel die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nur einen unselbständigen Teil der Steuerveranlagung selbst darstellt, werden unter bestimmten Voraussetzungen die Besteuerungsgrundlagen gesondert, durch ausdrücklichen Feststellungsbescheid ermittelt. Der Feststellungsbescheid kann selbständig ergehen oder auch mit der Steuerfestsetzung selbst in einem Bescheid verbunden werden; dies

muß aber kenntlich gemacht sein, der Feststellungsbescheid ist auch dann als selbständiger, d. h. einer selbständigen Anfechtung zugänglicher Bescheid anzusehen.

1. Wegen der im Gesetz vorgesehenen Möglichkeiten, von Feststellungsbescheiden (Einheitswertbescheide, Fortschreibungsbescheide, Bescheide betr. die einheitliche Gewinnfeststellung) vgl. die §§ 214, 215, 225 a AO.

2. Über den Inhalt der Feststellungsbescheide vgl. auch § 216 AO.

3. Auf die Feststellungsbescheide finden die für die Steuerbescheide geltenden Vorschriften sinngemäß Anwendung (§ 218 Abs. 1), z. B. die Vorschriften über die Bekanntgabe (§§ 91, 211 Abs. 3), über die Rücknahme usw. (vgl. § 94, der die Feststellungsbescheide ausdrücklich erwähnt), über die Berichtigung (§ 222, der sich ebenfalls ausdrücklich auf die Feststellungbescheide bezieht). Der Feststellungsbescheid kann selbständig mit Rechtsmitteln angefochten werden (§ 228).

4. Der Feststellungsbescheid ist für die Veranlagung des oder der davon betroffenen Steuerpflichtigen insofern maßgebend, als die darin getroffenen Feststellungen dem Steuerbescheid zugrunde zu legen sind (§ 218 Abs. 2). Die Maßgeblichkeit ist völlig, ausschließlich; auch in rechtlicher Beziehung darf der Veranlagungsbescheid vom Feststellungsbescheid grundsätzlich nicht abweichen. Wenn beispielsweise im Bescheid über die einheitliche Gewinnfeststellung einer OHG ausgesprochen ist, daß der Gewinn eines Gesellschafters aus der Veräußerung seines Mitunternehmer-Anteils bei der Einzel-Veranlagung selbständig zu ermitteln sei, muß diese Rechtsauffassung in der Einzelveranlagung berücksichtigt werden. Vgl. hiezu auch VI A 448/32 vom 7. 12. 32 StW 33 Nr. 197. Die Maßgeblichkeit des Feststellungsbescheides gilt auch dann, wenn dieser noch nicht unanfechtbar geworden ist. Betrifft der Feststellungsbescheid eine „wirtschaftliche Untereinheit" (§ 214 Nr. 2), so ist er für den die übergeordnete Einheit (§ 214 Nr. 1) betreffenden Feststellungsbescheid im gleichen Sinne maßgebend (§ 218 Abs. 3); auch hier kommt es wiederum nicht darauf an, ob bereits formelle Rechtskraft eingetreten ist oder noch nicht.

5. Der Grundsatz der Maßgeblichkeit des Feststellungsbescheids für die Steuerveranlagung findet seine zwingende Ergänzung darin, daß bei Änderung des Feststellungsbescheids eine „formelle Berichtigung" des Veranlagungsbescheids eintritt. Dieser wird dann „von amtswegen durch einen neuen Bescheid ersetzt, der der Änderung Rechnung trägt" (§ 218 Abs. 4 AO). Dies gilt auch dann, wenn der zu berichtigende Bescheid bereits unanfechtbar geworden ist. Um mehrmalige Berichtigungen dieser Art möglichst zu vermeiden, sieht der Satz 3 von § 218 Abs. 4 ausdrücklich vor, daß mit dem Erlaß des Veranlagungsbescheids zugewartet werden kann, bis der Feststellungs-Änderungsbescheid unanfechtbar geworden ist.

a) Als Änderung von Feststellungsbescheiden in diesem Sinne kommen in Betracht nach dem Wortlaut des § 218 Abs. 4 die Änderungen „durch Rechtsmittelentscheidung, durch Berichtigungsfeststellung oder durch Fortschreibung (§ 225 a)". Es fragt sich, ob auch die Abänderung eines Feststellungsbescheids nach § 92 Abs. 3 und nach § 94 die Berichtigung des Veranlagungsbescheids im Sinne von § 218 Abs. 4 zur Folge haben muß; m. E. wird diese Frage zu bejahen sein. Zwar wird man die Berichtigung eines offenbar unrichtigen Feststellungsbescheids nach § 92 Abs. 3 nicht als „Berichtigungsfestellung" bezeichnen können, ebenso nicht die „bloße Änderung" nach § 94 AO. Schon die Tatsache aber, daß § 94 die Änderung von Feststellungsbescheiden ausdrücklich vorsieht, nötigt zu dem Schluß, daß der Gesetzgeber einer solchen Änderung die entsprechende Berichtigung des darauf beruhenden Veranlagungsbescheids folgen lassen wollte. Die Änderung des Feststellungsbescheides nach § 94 usw. wäre sinnlos[45]), wenn sie nicht die formelle Berichtigung der Veranlagung auslösen könnte. Abgesehen von § 218 Abs. 4 könnte auch eine andere Rechtsgrundlage für die Berichtigung der Veranlagung nicht in Betracht kommen, da gegenüber der ursprünglichen Veranlagung weder eine neue Tatsache bzw. ein neues Beweismittel (§ 222 Abs. 1 Nr. 1, 2) noch eine Fehleraufdeckung (aaO. Nr. 3, 4) geltend gemacht werden könnte, vgl. hierüber unten.

Die Vorschrift des Abs. 4, die mit der Novelle vom 1. 12. 30 in die AO eingefügt ist, stellt gesetzesaufbaulich eine Zusammenfassung von Vorschriften aus Einzelgesetzen dar; der gleiche Gedanke war für den Bereich der einheitlichen Gewinnfestsetzung früher in § 67 Abs. 2 EStG 1925 ausgedrückt, für die Einheitswertsteuern in den §§ 70 Abs. 2 und 74 Abs. 3 und 77 Abs. 2 RBewG 1925 enthalten; durch § 218 Abs. 4 ist eine einheitliche Regelung getroffen worden.

§ 67 EStG 25 sah die Berichtigung des Einkommensteuerbescheids von amtswegen dann vor, wenn der Bescheid über die einheitliche Gewinnfeststellung „durch Rechtsmittelentscheidung, Neufeststellung, Berichtigung o d e r e i n e a n d e r e V e r f ü g u n g abgeändert" wurde. § 70 RBewG 1925 stellte Änderungen durch Rechtsmittelentscheidung den Änderungen „durch Berichtigung" gleich. Es ist kein Grund einzusehen, daß § 218 Abs. 4 die formelle Berichtigungsmöglichkeit gegenüber diesen gesetzlichen Vorschriften irgendwie einschränken wollte. Es darf daher angenommen werden, daß den Änderungsmöglichkeiten, die der Abs. 4 ausdrücklich erwähnt, die Änderungen „durch eine andere Verfügung" oder „durch Berichtigungen" im Sinne der alten Gesetze ergänzend als gleichbedeutend an die Seite gestellt werden können. Eine Äußerung aus der Rechtsprechung oder aus dem Schrifttum in gegenteiligem Sinne dürfte nicht vorliegen. Bemerkt sei,

[45]) Der Feststellungsbescheid enthält ja nur eine Besteuerungs **g r u n d l a g e**.

daß das Urteil III A 775/31 vom 7. 12. 32 RStBl 33 S. 96, das von der Berichtigung des Einheitswertes des Betriebsvermögens auf Grund Änderung des Einheitswertes eines Betriebsgrundstücks handelt, den § 70 Abs. 2 Nr. 2 RBewG 1925 mit § 218 Abs. 4 AO auf eine Stufe zu stellen scheint; Sewelo h gibt in der Besprechung dieses Urteils (StW 1933, Sp. 630 ff) seiner Auffassung über die Maßgeblichkeit des geänderten Feststellungsbescheids mit den Worten Ausdruck, daß bei der Berichtigung des Oberbescheids der durch die Änderung des Unterbescheids geschaffenen Rechtslage im vollen Umfang Rechnung getragen werden müsse.

Hiernach dürfte die Ausdehnung der formellen Berichtigung nach § 218 Abs. 4 AO auch auf sonstige Möglichkeiten der Änderung eines Feststellungsbescheids, also auf Berichtigungen nach § 92 Abs. 3 und Änderungen nach § 94 gerechtfertigt sein.

6. Die Berichtigungsmöglichkeit nach § 218 Abs. 4 besteht auch dann, wenn das FA vor der erstmaligen gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlage veranlagt hat und ihm nachträglich erst ein Feststellungsbescheid nach §§ 214, 215 AO mitgeteilt wird. Es braucht also grundsätzlich nicht eine „Änderung" eines Feststellungsbescheides vorzuliegen, vielmehr genügt, wenn eine bereits vorliegende Veranlagung mit einem sie berührenden Feststellungsbescheid in Widerspruch steht, vgl. III A 1028/30 vom 25. 5. 32 RStBl. 32 S. 573. Auch wenn der Feststellungsbescheid zwar vor Erlaß des Steuerbescheids erteilt, aber erst danach dem für die Erteilung des Steuerbescheids zuständigen FA bekannt geworden ist, findet die formelle Berichtigung statt, vgl. III A 357/33 vom 22. 2. 1934 RStBl 1934 S. 261.

7. Die Eigenart der formellen Berichtigung ist ihre Zulässigkeit außerhalb der Grenzen der sonstigen allgemeinen Berichtigungsmöglichkeiten (neue Tatsachen usw. vgl. § 222 AO). Andererseits hat die formelle Berichtigung nicht die gesamte Wiederaufrollung des Sach- und Streitverhältnisses zur Folge, sie hat sich vielmehr grundsätzlich auf die Berichtigung der Veranlagung insoweit zu beschränken, als dies durch die Änderung des Feststellungsbescheids bezw. durch das Bekanntwerden eines neuen Feststellungsbescheids veranlaßt ist, vgl. VI A 1664/30 vom 2. 9. 1931 RStBl 1932 S. 159.

Wenn neben den Voraussetzungen der formellen Berichtigung gleichzeitig noch sonstige allgemeine Berichtigungsgründe gegeben sind, so steht nichts im Wege, die formelle Berichtigung mit einer Berichtigung nach § 222 usw. zu verbinden, vgl. das letzgenannte Urteil, ferner VI A 949/33 vom 17. 10. 35 und 22. 1. 36 RStBl 36 S. 163. Das FA ist aber nicht gehalten, anläßlich der Berichtigung nach § 218 Abs. 4 den Sachverhalt daraufhin zu überprüfen, ob er auch unter anderen Gesichtspunkten zu einer Berichtigung Anlaß gibt.

8. Daß die Berichtigung nach § 218 Abs. 4 sowohl zugunsten wie zu ungunsten des Steuerpflichtigen ausfallen kann, ergibt sich ohne

weiteres aus dem Wortlaut des Gesetzes. Hinsichtlich des Ausmaßes der Berichtigung ist im übrigen die sachliche Tragweite der Änderung des Feststellungsbescheids maßgebend. Wenn beispielsweise der Einheitswert für ein Betriebsgrundstück deswegen herabgesetzt wird, weil ein Gegenstand, der bisher als Bestandteil dieses Grundstücks behandelt worden ist, nunmehr als ein selbständiger, im Rahmen des Betriebsvermögens besonders zu bewertender Gegenstand betrachtet wird, so ist der etwa schon rechtskräftig festgestellte Einheitswert des Betriebsvermögens dahin zu berichtigen, daß zunächst der herabgesetzte Einheitswert des Betriebsgrundstückes übernommen und außerdem der aus diesem ausgeschiedene Gegenstand nunmehr besonders bewertet wird, vgl. III A 775/31 vom 7. 12. 32 RStBl 33 S. 96, ferner III A 72/35 vom 11. 4. 35 StW 35 Nr. 374. Wird bei der einheitlichen Gewinnfeststellung einer OHG festgestellt, daß ein bisher bei der Gewinnfeststellung ausgewerteter Tatbestand (beispielsweise der Gewinn eines Gesellschafters aus der Veräußerung seines Gesellschafteranteils) nur bei der Einzelveranlagung zu berücksichtigen ist, so wirkt sich dies nicht etwa nur dahin aus, daß das FA den nunmehr geringer festgesetzten Gemeinschaftsgewinn auf die anderen Beteiligten umzulegen hätte, vielmehr ist die Einzelveranlagung des Gesellschafters auch dahin richtig zu stellen, daß der aus der einheitlichen Gewinnfeststellung herausgenommene Tatbestand zum Bestandteil seiner Veranlagung gemacht wird, vgl. VI A 192/36 vom 24. 6. 1936 RStBl 1936 S. 747. Die Änderung des Feststellungsbescheids hat mithin nicht nur die positive Folge, daß Erhöhung und Herabsetzung ohne weiteres auf die Einelveranlagungen zu übertragen sind, sondern auch die negative Auswirkung, daß bei bloßer Aufhebung eines Teiles des Feststellungsbescheids sinngemäß der Weg für eine dem Gesetz entsprechende Berichtigung der Einzelveranlagung frei wird.

9. Ihre Grenze findet die Maßgeblichkeit der Änderung des Feststellungsbescheids erst dort, wo die sachliche Geltung des Feststellungsbescheids aufhört. Die Einheitswertfeststellung über das gewerbliche Betriebsvermögen einer GmbH ist nicht etwa maßgebend für die Vermögenssteuerveranlagung der Gesellschafter. Wenn also bei der ursprünglichen Einheitsbewertung die Darlehensforderung eines Gesellschafters als Einlage behandelt und die Forderung bei der Vermögenssteuerveranlagung des Gesellschafters entsprechend (niedriger) bewertet worden ist, so kann nicht etwa eine nach Rechtskraft der Veranlagung des Gesellschafters vorgenommene Änderung des Einheitswertes des Betriebsvermögens, bei welcher die Darlehensforderung als Schuld zum Abzug zugelassen worden ist, einen Berichtigungsgrund nach § 218 Abs. 4 gegenüber dem Gesellschafter darstellen. Das Urteil III A 501/31 vom 14. 12. 32 RStBl 1933 S. 192 bemerkt mit sehr einleuchtender Begründung, daß in einem solchen Fall die Rechtsauffassung der Einheitswertbehörde für die Vermögenssteuerveranlagung des Ge-

sellschafters ohne jede Bedeutung sei und das Veranlagungsfinanzamt, wenn es sich nachträglich die geänderte Rechtsauffassung des Einheitswerts-FA zu eigen machen wolle, lediglich seine eigene Rechtsauffassung ändere (vgl. zu dieser Frage die Ausführungen zu § 222 AO).

Anders liegt der Fall, wenn sich die Änderung des Feststellungsbescheids auf die anteilsmäßige Beteiligung verschiedener Personen an einer wirtschaftlichen Einheit bezieht. Wenn mehrere an einer wirtschaftlichen Einheit beteiligt sind, so kann der Einheitswert nur gegen alle Beteiligten einheitlich festgestellt werden, (§ 215 Abs. 1); daher hat die anderweitige Feststellung eines Anteils ohne weiteres eine entsprechende Änderung der übrigen Anteile zur Folge, vgl. Seweloh StW 1933 Sp. 361, ferner StW 1933 Sp. 1295 und 1933 Sp. 1602.

10. Gegenüber der Berichtigung nach § 218 Abs. 4 kann der Pflichtige im Rahmen des § 234 durch selbständige Rechtsmitteleinlegung vorgehen, soweit die Änderung reicht. Daß die ursprüngliche Veranlagung rechtskräftig war, spielt keine Rolle, vgl. VI A 304, 305/33 vom 12. 9. 34 RStBl 1934 S. 1134. Soweit die Anfechtung möglich, hat der Steuerpflichtige gegen den neuen Bescheid dieselben Einwendungen, die er gegen den ursprünglichen Bescheid hätte erheben können, vgl. VI A 949/33 vom 17. 10. 35 RStBl 36 S. 163.

4. Kapitel

Berichtigungsrecht und Berichtigungspflicht.

Die Vorschriftengruppe der §§ 92 ff AO (1. Kapitel) betraf die formelle Bindung der Steuerbehörde an den Steuerverwaltungsakt. Die Vorschrift des § 100 (2. Kapitel) regelt einen Sonderfall zeitlichen Aufschubs der Bindung an den Steuerfestsetzungsakt, verbunden mit einer besonderen Befugnis der Behörde, bei der nachträglichen endgültigen Steuerfestsetzung eine Berichtigung nach Maßgabe der inzwischen gewonnenen Aufklärung über die Besteuerungsgrundlage vorzunehmen. Die formelle Berichtigungsmöglichkeit des § 218 Abs. 4 AO (3. Kapitel) stellt sich im wesentlichen nur als verfahrensmäßig bedingte nachträgliche Angleichung der Besteuerung an die geänderte Besteuerungsgrundlage dar.

Die eigentliche Auseinandersetzung zwischen der Behörde einerseits, die gegenüber dem zu niedrig ausgefallenen Steuerfestsetzungsakt eine Erhöhung anstrebt und gegenüber der als zu hoch nachgewiesenen Steuerfestsetzung zu einem Entgegenkommen angehalten werden muß, und andererseits dem Steuerpflichtigen, der die umgekehrte Interessenstellung vertritt, findet, soweit hierfür nicht das Rechtsmittelverfahren vorgeschrieben und ausreichend ist, im Wege des sog. Berichtigungsverfahrens statt (§ 222 ff AO), einer Fortsetzung des ursprünglichen Steuerfestsetzungsverfahrens. Der dabei zur Geltung

kommende Berichtigungsanspruch unterliegt, je nach der Art der in Betracht kommenden Steuer, einem stärkeren oder schwächeren Rechtsschutz.

A. Berichtigungsveranlagung und Berichtigungsfeststellung, § 222 AO

I. Allgemeines

1. Zweck und Bedeutung der Berichtigungsveranlagung.

§ 94 Abs. 3 AO (vgl. oben) enthält den ausdrücklichen Vorbehalt, daß die Vorschriften über die Nachforderung hinterzogener Steuern, über Nach- und Neuveranlagung und über die Berichtigung von Veranlagungen unberührt bleiben. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit scheiden die Vorschriften über die Nach- und Neuveranlagung aus. Die Steuernachforderung wird später noch, im Rahmen von § 223, AO zu erörtern sein. Die Berichtigung von Veranlagungs- und Feststellungsbescheiden ist geregelt in den §§ 222 ff AO.

Die Vorschrift des § 222 regelt die Wiederaufnahme eines mit formell rechtskräftigem Bescheid abgeschlossenen Verfahrens durch sog. Berichtigungsveranlagung bzw. Berichtigungsfeststellung. Voraussetzung für diese Wiederaufnahme ist grundsätzlich, daß die Behörde zu der Anschauung gelangt, der frühere Bescheid lasse sich auf Grund nunmehriger besserer Erkenntnis seiner Grundlagen, die früher zwar bereits vorlagen, aber nur unzureichend erkannt worden sind, nicht mehr aufrecht erhalten und müsse daher ex tunc geändert werden. Soweit der frühere Bescheid bereits formell rechtskräftig war, wird durch die Wiederaufnahme des Verfahrens zum Zwecke der Berichtigung die Rechtskraft der ursprünglichen Veranlagung beseitigt (I A 111/34 v. 25. 7. 34 RStBl 34 S. 1008, in den Gründen).

§ 222 greift nur Platz für diejenigen Steuern, bei denen das Gesetz eine Verjährungsfrist von mehr als einem Jahr vorsieht und einen besonderen schriftlichen Bescheid (Steuerbescheid, Veranlagungsbescheid, Freistellungsbescheid oder Feststellungsbescheid) vorschreibt. Nur insoweit, als das Finanzamt einen solchen im Gesetz selbst vorgeschriebenen schriftlichen Bescheid erteilt hat, unterliegt die Berichtigungsveranlagung den Bestimmungen des § 222.

Die „Berichtigungsveranlagung" und die „Berichtigungsfeststellung" ist streng auseinanderzuhalten von der Verfahrenswiederaufnahme zum Zwecke der sog. Wertfortschreibung bezw. Neuveranlagung ex nunc, auf Grund nachträglich eingetretener Bestands- oder Wertveränderungen, so wie sie für die Einheitswertsteuern in § 22 RBewG und § 13 VStG vorgesehen ist (wegen des Begriffes Wertfortschreibung vgl. § 225 a AO).

2. Die in Betracht kommenden Steuerarten

a) Als Steuern, die einer längeren als einer einjährigen Verjährungsfrist unterliegen und für die das Gesetz selbst einen besonderen schriftlichen Bescheid nach Art der vorgenannten Bescheide vorsieht, kommen in Betracht die Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Umsatz und vom Vermögen, ferner die Grunderwerbssteuer, vgl. § 210 Abs. 1 i. V. mit § 210 b Abs. 1 AO; zu den Steuern vom Vermögen gehört auch die Erbschaftssteuer und Aufbringungsumlage.

b) Der RFH rechnet auch die Reichsfluchtsteuer zu den unter § 222 AO fallenden Steuern. Dies fällt deswegen auf, weil in § 8 Abs. 1 RFlStG ein schriftlicher Steuerbescheid zwar vorgesehen ist, aber nur, soweit der Steuerpflichtige darauf anträgt. Der RFH geht davon aus, daß die Reichsfluchtsteuerbescheide tatsächlich regelmäßig auch ohne Antrag erteilt würden. Daß der schriftliche Reichsfluchtsteuerbescheid keine Voraussetzung für die Zahlungspflicht und für die Steuerfälligkeit sei, hält er nicht für ausschlaggebend, da weder aus dem Wortlaut noch aus Sinn und Zweck des § 222 zu entnehmen sei, daß hiervon die Berichtigungsbeschränkungen abhängig sein sollten.

Die Einbeziehung der RFlSt in § 222 AO ist m. E., soweit man den Wortlaut der gesetzlichen Bestimmungen maßgebend sein läßt, nicht statthaft. § 222 betrifft nur diejenigen Steuern, bei denen das Gesetz selbst als regelmäßigen Bestandteil des Steuerermittlungsverfahrens einen besonderen schriftlichen Bescheid vorschreibt. Das ist für die Reichsfluchtsteuer jedenfalls nicht der Fall[46]). Sie kann, im Gegensatz zu den Veranlagungssteuern, auf Grund der nach dem Gesetz bei Erfüllung der Voraussetzungen ohne weiteres eintretenden Zahlungspflicht und Fälligkeit ohne förmlichen Bescheid abgewickelt werden. Der RFH sieht über diese Möglichkeit bewußt hinweg. Die Begründung, die er hierfür gibt, dürfte nicht überzeugen. Wegen der einschlägigen Rechtsprechung vgl. III A 166/35 vom 10. 10. 35 RStBl 35 S. 1413 und III 334/37 vom 16. 12. 37 RStBl 38 S. 74.

c) Soweit die vorgenannten Steuern im Steuerabzugsverfahren erhoben werden (die Steuern vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag, von Aufsichtsratsvergütungen, von bestimmten Einkünften beschränkt Steuerpflichtiger, ferner zum Teil die Bürgersteuer und die Wehrsteuer) kommt § 222 AO nicht zu Raum, da insofern ein besonderer im Gesetz vorgesehener schriftlicher Bescheid nicht notwendiger Bestandteil des Steuerermittlungsverfahrens ist; vgl. auch VI A 131/34 vom 1. 3. 34 RStBl 34 S. 709.

d) Für die Kapitalverkehrssteuern bedurfte es nach früherem Recht zu Berichtigungen bzw. Steuernachforderungen der Heranziehung des § 222 nicht, vgl. RFH II A 421/25 vom 27. 10. 25, StW 25 Nr. 642; II A 88/31 vom 24. 4. 31 RStBl 31 S. 398; II A 108/32 vom 23. 2. 33,

[46]) So anscheinend auch Seweloh StW 1937 Sp. 467 Fußnote.

StW 33 Nr. 505; II A 76/34 vom 12. 4. 35, unveröffentlicht. Die nunmehr in §§ 6, 19, 72 KVDB vorgesehenen schriftlichen Bescheide haben aber als „im Gesetze selber vorgesehen" zu gelten[47]). Bedenken wegen der Gleichstellung von Gesetz und Rechtsverordnung dürften hier nicht veranlaßt sein, da die KVDB insoweit durchführendes bzw. ergänzendes Recht geben, also dem Gesetz sachlich gleichstehen[48]).

3. Die Voraussetzung des vorangegangenen, durch Bescheid abgeschlossenen Verfahrens.

a) Soweit ein Verfahren noch nicht stattgefunden hat, das durch Steuerbescheid, Steuermeßbescheid, Feststellungsbescheid oder Freistellungsbescheid abgeschlossen worden ist, kommt § 222 nicht zu Raum. Solange diese Voraussetzung fehlt, hat entweder die regelmäßige erstmalige Veranlagung oder Feststellung Platz zu greifen, oder es ist nach § 223 AO innerhalb der Verjährungsfrist ein sog. Steuernachforderungsverfahren einzuleiten. Sobald jedoch Bescheide der vorgenannten Art in den gewissen Steuerarten vorliegen, scheiden außer § 222 die sonst im Gesetz vorgesehenen Berichtigungs- bzw. Nachforderungsmöglichkeiten grundsätzlich aus. (Von der Berichtigung mit Zustimmung des Steuerpflichtigen — § 94 —, der formellen Berichtigung — § 218 —, der Berichtigung des vorläufigen Bescheides — § 225 AO — abgesehen).

Es muß sich jedoch um einen Steuerbescheid handeln, der einen bestimmten Steuerfall abschließend erledigt. Die Nachforderung von Einkommensteuerzuschlägen wegen Aufsichtsratsvergütungen ist im Hinblick auf eine vorausgegangene Einkommensteuerveranlagung nicht von den Voraussetzungen des § 222 AO abhängig, da es sich um keinen einheitlichen Steuerfall handelt, die Zuschläge vielmehr eine selbständige Steuer darstellen (vgl. RFH VI A 829/36 vom 2. 12. 36 RStBl 37 S. 20).

b) Als ‚Steuerbescheid' kommt nach § 212 AO „jede Willenskundgebung eines Finanzamts, mit der erstmalig ein bestimmter Betrag als Steuer von einer bestimmten Person beansprucht wird", in Betracht. Ob hiernach auch die sog. „Erledigungsbescheide" zur Umsatzsteuer und zur Grunderwerbssteuer (§ 210 b Abs. 2 AO, vgl. auch § 25 GrEDB 1935) als Steuerbescheid nach § 222 anzusehen sind, ist zweifelhaft. Für die Umsatzsteuer wird dies im Schrifttum und in der Rechtsprechung bejaht, vgl. Hartmann-Metzenmacher UStG 1934 § 13 C II 2 S. 466, ferner Plückebaum UStG 1938 § 13 Anm. 5, S. 377; RFH Urteil V A 591/28 vom 19. 4. 29 Amtl. Slg. Bd. 25 S. 113. Bezüglich des Grunderwerbssteuer-Erledigungsbescheids spricht § 25

[47]) Gleicher Ansicht Kühn „Allgemeines Steuerrecht" 1938 S. 150.
[48]) Anderer Ansicht Dr. Fried. Hoheisl, StWa 1938 S. 248 sowie RFH in VI a 75/37 v. 7. 2. 38 StW 1938 Nr. 115.

Abs. 2 GrEDB 1935 ausdrücklich aus, der Erledigungsbescheid sei kein Steuerbescheid [49]).

Die Frage, ob § 210 b Abs. 2 AO dazu ausreicht, in den Erledigungsbescheiden besondere im Gesetz selber vorgesehene schriftliche Bescheide zu erblicken, und damit, ob § 222 AO auf die Erledigungsbescheide anwendbar ist, halte ich für zweifelhaft. Dies umsomehr, als § 210 b Abs. 2 lediglich von ‚Mitteilung' spricht. Der RFH unterscheidet jedoch, gerade zur Frage der Anwendbarkeit des § 222 AO, zwischen Bescheid und Mitteilung ausdrücklich, vgl. III 334/37 vom 16. 12. 37 RStBl 38 S. 74.

c) Fraglich ist noch, ob für die Berichtigung von Freistellungsbescheiden § 222 AO auch heute noch Schranken setzt. In § 210 Abs. 3 neuester Fassung (Fassung gemäß § 28 Ziff. 39 EinfRealStG v. 1. 12. 36) ist bestimmt, daß die Vorschriften, die für Steuerbescheide gelten, auf Freistellungsbescheide nur insoweit Anwendung finden, als dies durch gesetzliche Vorschrift ausdrücklich bestimmt ist. Eine solche ausdrückliche gesetzliche Vorschrift wäre an sich in § 222 zu erblicken, da dieser die auf Grund gesetzlicher Vorschrift selbst erlassenen besonderen schriftlichen Freistellungsbescheide hinsichtlich ihrer Berichtigung den gleichen Beschränkungen unterwirft wie Veranlagungs- und Feststellungsbescheide. Auffallend ist jedoch, daß in keinem Steuergesetz ein besonderer schriftlicher Freistellungsbescheid vorgesehen ist; praktisch wird demnach § 222 AO auf Freistellungsbescheide doch nicht anwendbar sein. Eine Anwendbarkeit käme höchstens dann in Betracht, wenn man etwa die Freistellungsmitteilung in VStDB 35 § 14 als Freistellungsbescheid auf Grund besonderer gesetzlicher Anordnung betrachten wollte. Hier bleibt aber der Zweifel, ob die formlose Freistellungsmitteilung dem formellen Freistellungsbescheid als ebenbürtig anzusprechen ist. Nach III 334/37 v. 16. 12. 37 RStBl 38 S. 74 ist der RFH der Ansicht, daß nach der neuen Rechtslage Freistellungsbescheide ohne Einschränkung zurückgenommen werden können (vgl. auch VI A 344/37 v. 2. 6. 37 RStBl 37 S. 739). Der gleichen Ansicht ist Seweloh StW 1937 Sp. 466/67. Es besteht keine Möglichkeit, dem Gesetz einen anderen Sinn zu entnehmen. Dunkel bleibt hierbei, was die Beibehaltung des Wortes „Freistellungsbescheid" in § 222 bedeuten soll. Die Andeutung von Seweloh, der Gesetzgeber habe gewissermaßen für die künftige Möglichkeit, daß einmal ein Steuergesetz die Erteilung eines schriftlichen Freistellungsbescheides anordnen sollte, Vorsorge treffen wollen, vermag dieses Rätsel nicht aufzuklären.

---

[49]) Wegen der hiergegen vom Gesichtspunkt der gesetzlichen Ermächtigung aus zu erhebenden Bedenken vgl. Zunke Industrie und Steuer 1936 I S. 46 ff. Ich pflichte Zunke bei, daß der Erledigungsbescheid des Grunderwerbssteuerrechts als Steuerbescheid im Sinne des § 212 AO anzusehen ist.

Jedenfalls dürfte die von Kühn[50]) vertretene Ansicht, ein vom Finanzamt gegebener schriftlicher Bescheid dahingehend, daß eine Steuer nicht festgesetzt werde, sei noch durch die Berichtigungsschranken des § 222 AO geschützt, im geltenden Recht keine Grundlage mehr finden.

Die Bescheide nach § 226 AO über den Wegfall der persönlichen Vermögenssteuerpflicht usw. sind keine „Freistellungsbescheide". Für ihre Berichtigung gelten nach wie vor die Grenzen des § 222 AO[51]).

Zusammenfassend wird festzuhalten sein, daß Freistellungsbescheide nach dem heute geltenden Recht im Zusammenhang mit § 222 keine Rolle mehr zu spielen haben. Allerdings äußert § 210 Abs. 3 in der neuen Fassung keine Rückwirkung. Vor dem 1. 12. 36 formell rechtskräftige Freistellungsbescheide unterliegen daher noch dem alten Recht, wonach auch die Freistellungsbescheide nur nach § 222 berichtigt werden konnten (VI A 344/37 v. 2. 6. 37 aaO).

d) Eine unterbliebene Steuerfestsetzung ist kein Freistellungsbescheid. Der RFH hatte anläßlich des schon erwähnten Urteils vom 16. 12. 37 III 334/37, das einen Reichsfluchtsteuerfall betraf, Anlaß, dies ausdrücklich auszusprechen. Er sagt hier u. A.:

> „Die Berichtigungsvorschriften beziehen sich ihrer Natur nach allein auf den Fall, daß ein Steuerbescheid vorliegt, der berichtigt werden kann. Unterbliebene Steuerfestsetzungen kann das Finanzamt ohne Einschränkung bis zum Ablauf der Verjährungsfrist nachholen."

Auch eine lediglich aktenvermerkte, dem Pflichtigen nicht mitgeteilte Steuerfreistellung ist kein Steuerfreistellungsbescheid, vgl. III A 271/34 v. 31. 1. 35 RStBl 35 S. 321.

II. Die Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 AO.

1. Die Voraussetzungen der Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 AO.

Die Voraussetzungen für die Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 sind dreierlei:

Es müssen neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden,

diese Tatsachen oder Beweismittel müssen eine höhere Veranlagung rechtfertigen,

die Verjährungsfrist darf noch nicht abgelaufen sein.

a) Das Bekanntwerden neuer Tatsachen oder Beweismittel.

aa) Als „Tatsache" kommt alles in Betracht, was Merkmal eines steuerlichen Tatbestandes sein kann, also Vorgänge und Zustände rein tatsächlicher Art wie auch rechtliche Beziehungen und Verhältnisse. Nicht unter den Begriff der „Tatsache" sind die gedanklichen Folge-

[50]) Allgemeines Steuerrecht 38 § 49 II, S. 151.
[51]) So auch Seweloh: StW 1937 Sp. 467 Fußnote.

rungen aus Tatsachen zu rechnen, also beispielsweise die Schätzung, die Bewertung usw. Der Wert ist keine Tatsache, sondern das Ergebnis der Beurteilung derjenigen Tatsachen, auf denen der Wert beruht. Die Schätzung ist eine Urteilstätigkeit bzw. das Ergebnis einer Urteilstätigkeit über Verhältnisse, Vorgänge, Bestands- und Werteinheiten, wenn die Unterlagen für eine genaue Ermittlung nicht vorliegen. An einer neuen Schätzung kann daher als „neue Tatsache" nur der tatsächliche neue Gehalt in Betracht kommen, der der Neuschätzung zugrundeliegt.

bb) Als „Beweismittel" ist alles das anzusehen, was zum Beweis steuerlicher Rechtsverhältnisse geeignet ist, beispielsweise Geschäftsbücher, Urkunden, das Ergebnis von Besichtigungen, Auskünfte dritter Personen, Sachverständigengutachten usw. Von der „Tatsache" im Sinne des Abs. 1 Nr. 1 unterscheidet sich das „Beweismittel" dadurch, daß die Tatsache zumeist Bestandteil des steuerlich zu wertenden Tatbestandes selbst sein wird, während das Beweismittel nur auf das Vorliegen steuerlich erheblicher Tatsachen bzw. Tatbestandsmerkmale schließen läßt[52]).

Die Grenzen gehen jedoch ineinander über. Wenn beispielsweise der RFH die Feststellung der steuerlichen Unzuverlässigkeit eines Pflichtigen als „neue Tatsache" im Sinne von Abs. 1 Nr. 1 bezeichnet (V A 583/32 v. 19. 5. 33, RStBl 33 S. 581), so handelt es sich in Wirklichkeit nur um ein neues Beweismittel, das Schlüsse auf ein gewisses, steuerlich zu wertendes Verhalten zuläßt., nicht um eine unmittelbar steuerlich verwertbare Tatsache.

cc) In dem Urteil III A 896/31 vom 7. 12. 32 StW 1933 Nr. 199 hat der RFH gegenüber der Einheitswertfeststellung eines Grundstückes auf RM 35 000.— nicht als neue Tatsache anerkannt, daß noch nicht ganz 3 Monate nach dem Stichtag das Grundstück um rund RM 119 000.— verkauft worden war. In erster Linie geht das Urteil davon aus, daß der für ein Grundstück erzielte Veräußerungspreis nicht geeignet sei, die Einheitswertfeststellung „ohne weiteres, also ohne daß Zwischenschlüsse gezogen zu werden brauchen", als unrichtig zu erweisen. Soweit möchte ich dem Urteil beipflichten. Das Urteil bemerkt also weiter, es sei auch „in dem Kaufvertrag kein neues Beweismittel zu erblicken". Das scheint mir unbefriedigend. M. E. hätte hier doch nahegelegen, den Veräußerungspreis als Beweismittel im weiteren Sinne für die Tatsache eines zum Stichtag höheren gemeinen Wertes des Grundstückes gelten zu lassen, als einen Anhalts-

---

[52]) Vgl. hierzu die Begriffsbestimmung von Becker StW 1933 Sp. 311: „Als neue Tatsache kann nur ein Umstand angesehen werden, der die Veranlagung ohne weiteres, d. h. ohne besondere Würdigung und Prüfung, welche Schlüsse aus ihm zu ziehen sind, als unrichtig erweist". Vgl. auch RFH VI A 1599/29 v. 25. 9. 29 StW 1930 Nr. 8, sowie III A 896/31 v. 7. 12. 32 StW 35 Nr. 199.

punkt, der die Richtigkeit der Schätzungsgrundlagen erschüttern mußte.

dd) Die Entdeckung, daß das Finanzamt von einer falschen Rechtsauffassung ausgegangen ist, stellt niemals eine neue Tatsache oder ein neues Beweismittel dar[53]), wohl aber die Feststellung, daß der Steuerpflichtige in der Darlegung der steuerlichen Verhältnisse von einer irrigen Rechtsauffassung beeinflußt war, vgl. VI A 885/35 v. 9. 12. 36 StW 1937 Nr. 77; das Finanzamt hatte hier nachträglich festgestellt, daß eine Erbengemeinschaft, die das Landgut eines buchführenden Landwirts übernommen hatte, das nach VI A 350/27 vom 11. 7. 28 RStBl 27 S. 311 einzusetzende Passivum zur Ermittlung des Einkommens des Rumpfwirtschaftsjahres unrichtig berechnet hatte.

ee) Die neue Tatsache.

Der Begriff „neu" ist im objektiven Sinne zu verstehen, nicht vom subjektiven Standpunkt des Finanzamts aus. Neu im Sinne des Abs. 1 Nr. 1 ist nicht nur das, was dem Finanzamt bisher tatsächlich nicht bekannt war (etwa durch sein eigenes grobes Verschulden), sondern auch das, was das Finnazamt bei billiger, zweckentsprechender Betrachtungsweise bisher noch nicht hatte kennen oder wissen brauchen. Neu ist auch diejenige Tatsache oder dasjenige Beweismittel, das vor Erlassung des auf die Berichtigungsmöglichkeit zu prüfenden Bescheides dem Finanzamt nicht so mitgeteilt worden war, daß es davon hatte Kenntnis haben müssen.

---

[53]) Vgl. VI A 1996/32 vom 1. 2. 33 RStBl 1933 S. 576. In dem dort entschiedenen Fall hatte das Finanzamt trotz einer im wesentlichen ordentlichen Buchführung den Steuerpflichtigen (Vollkaufmann) durch Schätzung des Rohgewinns veranlagt, das Veranlagungsergebnis stellte sich nach Vornahme einer Buchprüfung als zu niedrig heraus. Das Finanzamt wollte zur Herbeiführung einer Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 AO als neue Tatsache geltend machen, es habe erst nachträglich von der Eintragung des Pflichtigen ins Handelsregister erfahren, woraufhin sich die Schätzung nicht mehr als zulässig erweise; außerdem seien die vom Buchprüfer festgestellten Buchaufzeichnungen als Beweismittel zu betrachten, die eine höhere Veranlagung rechtfertigten bzw. die Grundlagen der früheren Schätzung erschütterten. Der Reichsfinanzhof stellt zunächst fest, daß der Handelsregistereintrag für die Art und Weise der Gewinnermittlung bedeutungslos sei und klärt im übrigen die Lage durch die Feststellung, daß das Finanzamt rechtsirrtümlich zu einer Schätzung des Betriebsergebnisses geschritten sei, da die durchaus brauchbaren Aufzeichnungen des Pflichtigen eine ordnungsmäßige Gewinnberechnung ermöglicht hätten. „Die Entdeckung der Unterlassung dieser Errechnung bedeutet nicht die Feststellung eines neuen Beweismittels, sondern die Feststellung einer Unterlassung des Finanzamts im Steuerermittlungsverfahren. Der Umstand, daß sich bei der Nachholung dieser Verfahrensmöglichkeiten ein anderweitiges Betriebsergebnis ergibt als das Finanzamt seinerzeit geschätzt hatte, ist keine neue Tatsache, sondern eine Rechtsfolge aus der Nachholung des seinerzeit nicht infolge Unkenntnis über Tatsachen, sondern infolge Rechtsirrtums unterbliebenen Ermittlungsverfahrens".

Der Begriff der neuen Tatsache hat die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs in einer fast unübersehbaren Anzahl von Fällen beschäftigt. Da die neue Tatsache für eine erhöhende Berichtigung des Veranlagungsbescheids über die Besitzsteuern und die wichtigsten Verkehrssteuern gewissermaßen den einzigen Schlüssel bietet[54]), sind die Finanzämter von jeher auf die nachträgliche Ermittlung neuer Tatsachen besonders ausgegangen. Man sagt nicht zu unrecht, daß gegenüber berichtigungsbedürftigen Fällen oft „gewaltsam neue Tatsachen konstruiert werden"[55]).

Andererseits wurde von jeher diesem Bestreben der Finanzämter, das oft dem Suchen nach einem Vorwand für eine Berichtigung ähnlich sieht, von Seiten der Steuerpflichtigen heftigster Widerstand entgegengesetzt. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs hat versucht, eine grundsätzliche Linie herauszuarbeiten, die sowohl dem Rechtsschutzgedanken wie auch den Bedürfnissen des Reichs und dem Gedanken gleichmäßiger Verwirklichung der Steueransprüche gerecht werden sollte. Im Ergebnis ist die Rechtsprechung jedoch fühlbar mehr auf die Steuerinteressen des Reichs eingegangen als auf das Rechtsschutzbedürfnis des einzelnen[56]).

Es ist kennzeichnend für die Rechtsprechung des RFH, daß er davon ausgeht, der Steuerpflichtige dürfe dem Finanzamt hinsichtlich der Kenntnisnahme von Besteuerungstatsachen nicht über Gebühr viel zumuten. Er geht hierbei zu Gunsten der Finanzämter außerordentlich weit. Man kann der einschlägigen Rechtsprechung zwei Grundgedanken entnehmen:

α) in der Regel gilt als dem Finanzamt bekannt nur das, was gerade aus den Akten zu entnehmen ist, die bei der streitigen Jahresveranlagung erwachsen sind und zwar nur bei der Veranlagung der bestimmten streitigen Steuer,

β) ein Pflichtiger, der in der Steuererklärung oder gleichartigen Angaben unzureichende oder gar irreführende Angaben gemacht oder Angaben nicht gemacht hat, die er nach Treu und Glauben hätte machen müssen, kann nicht später, wenn ihm das Finanzamt gefolgt ist, aber nachträglich die Unrichtigkeit der Angaben geltend macht, dem Finanzamt entgegenhalten, es hätte seinen Angaben nicht Glauben schenken dürfen, sondern die Akten genauestens überprüfen müssen, um zur richtigen Ermittlung der Verhältnisse zu gelangen[57]).

---

54) Vgl. § 222 Abs. 1 Nr. 3, wo diese Steuern ausdrücklich ausgenommen sind.

55) Vgl. Theis: die Fehlerberichtigung im Steuerrecht, 1938, S. 31.

56) Vgl. die Bemerkung von Bühler in DStZ 1932 S. 119/20 zum Urteil VI A 2111/31 v. 16. 12. 31, RStBl 32 S. 55: „Aber allgemein muß man in dieser weiten Ausdehnung des Begriffs der neuen Tatsache eine Schmälerung des ohnedies schwachen Rechtsschutzes des Pflichtigen aus abgeschlossener Veranlagung sehen, die mit den Grundsätzen einer gewissen Waffengleichheit zwischen Finanzbehörden und Pflichtigen kaum vereinbar ist".

57) Vgl. hierzu Becker, StW 1936 Sp. 238.

Zu α): Der Umfang des als „bekannt" geltenden Tatsachenbereichs.

Die Steuerpflichtigen unternehmen erfahrungsgemäß sehr oft den Versuch, Tatsachen usw., die für sie steuerlich ungünstig sind, dem Finanzamt so „zur Kenntnis zu bringen", daß sie hinterher zwar behaupten können, die Tatsache offengelegt zu haben, daß aber andererseits das Finanzamt mit mehr oder minder großer Wahrscheinlichkeit die Tatsachen übersehen konnte oder mußte. Ob das nun so gemacht wird, daß die Steuererklärung als solche sehr flüchtig oder absichtlich unvollständig gehalten wird und die verfänglichen Umstände nur aus beigegebenen, oft sehr umfangreichen oder unübersichtlichen Unterlagen hervorgehen, oder ob man sich darauf beschränkt, das was eigentlich wichtig ist, d. h. steuerlich am schwersten wiegt, dem Finanzamt nur beiläufig mündlich mitzuteilen, ist nebensächlich; die Praxis bietet in dieser Hinsicht die mannigfaltigsten Fälle und Möglichkeiten, jedes Mal in einer anderen Spielart.

Viele Steuerpflichtigen sind bestrebt, steuerlich ungünstige Momente dem Finanzamt gegenüber möglichst wenig in den Vordergrund zu stellen. Hieraus erklärt sich auch die Neigung, den Finanzämtern alles das, was sie bei irgend einer Gelegenheit einmal erfahren haben können, als ein für alle Male bekannt zuzumuten. Man beruft sich dann bei späteren Steuerveranlagungen darauf, das Finanzamt habe die für frühere Besteuerungen einmal mitgeteilten Tatsachen und Verhältnisse wissen können und wissen müssen, auch wenn in der für den Einzelfall abgegebenen Steuererklärung hierauf nicht wieder ausdrücklich zurückgekommen worden ist. Oft spielt hierbei eine bewußte steuerunehrliche Haltung des Steuerpflichtigen mit, der damit rechnet, das Finanzamt werde nicht alle früheren Besteuerungsakten im späteren Einzelfall überblicken können und so die eine oder andere wichtige Tatsache zum Vorteil des Steuerpflichtigen übersehen.

Der RFH hat hier gründlich durchgegriffen und das, was dem Finanzamt als solchem im Einzelfall als mitgeteilt zu gelten hat, sehr eng begrenzt. Einige Beispiele aus der neueren Rechtsprechung dürften hierfür lehrreich sein. Im Urteil VI A 696/34 vom 23. 1. 35 RStBl 35, S. 438 ist ausgesprochen, der Steuerpflichtige dürfe sich gegenüber einer Berichtigungsveranlagung regelmäßig nicht auf mündliche Mitteilungen an das Finanzamt berufen; dies komme höchstens bei einer bestimmten Gruppe kleinerer Steuerpflichtiger in Betracht, die erfahrungsgemäß nicht in der Lage seien, die Steuererklärung selbständig auszufüllen und zu diesem Zweck nach der Verkehrsübung vor dem Finanzamt erscheinen, wie z. B. bei kleinen Handwerkern oder kleinen Landwirten; derartigen Steuerpflichtigen könne kein Vorwurf daraus gemacht werden, wenn der die Steuererklärung entgegennehmende Beamte einzelnes nicht in die Steuererklärung aufgenommen habe; allerdings müsse stets nachgewiesen werden können, daß der

Tatbestand mündlich lückenlos vorgetragen worden sei. In der sehr breit angelegten Begründung entwirft das Urteil ein anschauliches Bild von den großen Schwierigkeiten der Finanämter, im Veranlagungsverfahren alle die Tatsachen, die ihnen dabei zufliegen, restlos festzuhalten und zu beachten. Man kann vom Standpunkt des Steuerpflichtigen nicht behaupten, daß der RFH hierbei die Finanzämter unbillig in Schutz nähme. Vor und während der Veranlagungsarbeit geht es bei den Finanzämtern sehr heiß her. Die Steuerpflichtigen drängen sich zur mündlichen Besprechung ihrer Anliegen bei den Bezirksbearbeitern und Sachbearbeitern. Die Fülle der Besprechungen kann zum großen Teil schon aus Zeitmangel nicht aktenmäßig festgehalten werden; ohne aktenmäßige Festlegung ist aber hinterher nicht mehr oder nur zum geringsten Teil feststellbar oder nachweisbar, was gesprochen worden ist. Oft wird vieles nur deswegen vom Steuerpflichtigen angeschnitten, damit er sich später bei unzulänglicher schriftlicher Darlegung seiner Verhältnisse in der Steuererklärung darauf berufen kann, das Finanzamt habe ja alles aus der mündlichen Besprechung wissen müssen. Das Urteil bemerkt mit Recht, daß in solchen Fällen bei Prüfung, ob der Steuerpflichtige seiner Klarlegungspflicht genügt habe, ein besonders strenger Maßstab anzulegen sei. In aller Regel sei die ausdrückliche schriftliche Darlegung aller Einzelheiten erforderlich, die steuerlich von Wichtigkeit werden könnten.

Vielfach gehen die Steuerpflichtigen darauf aus, zu ihrer „Beruhigung" eine ausdrückliche Zusicherung des auskunftserteilenden Beamten zu erhalten, daß er nunmehr im Bilde sei und eine weitere schriftliche Mitteilung nicht erwarte. Das Urteil hat recht, hier den Beamten vor seiner eigenen Gutmütigkeit in Schutz zu nehmen, indem es erklärt, auch in solchen Fällen müsse über alles, was steuerlich wichtig ist, gleichwohl eine schriftliche Mitteilung gefordert werden. Die Berichtigungsbeschränkungen nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 seien zu dem Zweck erlassen worden, dem Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren einen gewissen Rechtskraftschutz zugute kommen zu lassen, damit er nicht nachträgliche Überraschungen mit Steuernachforderungen zu befürchten habe. Das erfordere aber andererseits, daß die Steuerbehörde vor Erlaß des Steuerbescheids Gelegenheit habe, den Sachverhalt auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen ausgiebig zu prüfen. Der Gedanke des Schutzes des einzelnen Steuerpflichtigen vor Steuernachforderungen müsse insbesondere mit Rücksicht darauf, daß die Berichtigungsveranlagung der Erfassung einer zu Recht geschuldeten Steuer dienen solle, zurücktreten gegenüber den Pflichten, die dem Einzelnen für die Mitwirkung bei der Besteuerung obliegen. Dementsprechend müsse in erster Linie Vollständigkeit und Klarheit der Steuererklärung verlangt werden, auch bezüglich der Einkünfte, die der Steuerpflichtige selbst für steuerfrei halte. Eine dem Bezirksbearbeiter des Finanzamts

nur mündlich vorgetragene Tatsache könne nach diesen Grundsätzen nicht genügen. Jedermann, der dazu nach seiner Persönlichkeit in der Lage und auch sonst schriftlich mit dem Finanzamt zu verkehren gewohnt sei, müsse grundsätzlich den steuerrechtlich erheblichen Tatbestand in der Steuererklärung zusammenfassen.

Man wird diesem Urteil im Gesamtergebnis beipflichten müssen. Eine andere Betrachtungsweise hieße die Anforderungen an die Aufmerksamkeit und das Gedächtnis der Finanzbeamten überspannen und würde vor allen Dingen dem in § 222 verankerten Rechtsschutzgedanken, der nicht bloß dem Steuerpflichtigen, sondern auch dem Steuergläubiger gilt, nicht gerecht werden.

Einen ähnlichen Gedanken bringt die Entscheidung VI A 949/33 v. 22. I. 36 RStBl 36 S. 164 zum Ausdruck, wenn sie sagt, es könne den Finanzämtern nicht zugemutet werden, jede gelegentliche mündliche Mitteilung in den Akten festzuhalten, wenn sie nach Lage der Sache mit Sicherheit annehmen können, sich später an Hand einer ausdrücklichen schriftlichen Darlegung noch mit den Verhältnissen befassen zu müssen.

Grundsätzlich ist von der Kenntnis des Bezirksbearbeiters auszugehen, nicht von der Kenntnis des Finanzamts an sich. Die Kenntnis des Sachbearbeiters verlangt der RFH nicht, da nach der Geschäftsordnung der Finanzämter mit der laufenden Erledigung der Geschäfte eines Arbeitsgebietes die Bezirksbearbeiter betraut sind, während die Sachbearbeiter nur in einzelnen besonderen Fällen entscheiden[58]).

Die Kenntnis des Finanzamtsvorstehers allein kann nicht ausreichen, jedenfalls nicht bei größeren Finanzämtern[59]).

Der Steuerpflichtige wird sich auch nicht darauf berufen dürfen, daß alles das, was das Finanzamt „einmal gewußt habe", ihm weiterhin im Einzelveranlagungsfall bekannt sein müsse. Das FA braucht vielmehr Tatsachen, die ihm etwa zu früheren Veranlagungen mitgeteilt werden, nicht als bekannt gegen sich gelten zu lassen. Noch weniger darf vom FA verlangt werden, es müsse aus den ihm bekannten Verhältnissen früherer Jahre Schlüsse auf spätere Jahre ziehen. Wenn beispielsweise

---

58) So wohl VI A 696/34 v. 23. 1. 35 RStBl 35 S. 438.

59) Bei kleineren Finanzämtern kann eine besondere Betrachtung veranlaßt sein. Es liegt nahe, in ländlichen Verhältnissen beispielsweise den gelegentlichen, vielleicht gar mündlichen Mitteilungen an den Finanzamtsvorsteher, der die steuerlichen Verhältnisse seiner, mitunter von ihm selbst zu bearbeitenden Bezirke gut kennt, ein anderes Gewicht beizumessen, als der Mitteilung an einen Vorsteher eines für den Einzelnen nicht zu übersehenden Großstadtfinanzamtes. Abgesehen davon wird die positive Kenntnis eines FA-Beamten, die der Beamte selbst nicht bestreitet, für die Frage „der Neuheit" einer als Berichtigungsgrundlage herangezogenen Tatsache nicht außer Betracht bleiben dürfen, auch wenn eine aktenkundige Mitteilung unterblieben ist.

ein Steuerpflichtiger in früheren Jahren den Bezug von Dienstaufwandentschädigungen dem FA angezeigt hatte, so braucht dieses nicht anzunehmen, daß solche dem Steuerpflichtigen auch in einem späteren Jahr zufließen werden[60]); von allem abgesehen könnte es sich in solchen Fällen nur um Vermutungen des FA handeln. Ein vermutbarer Tatbestand kann jedoch nicht als bekannter Tatbestand angesehen werden[61]). Wenn schon grundsätzlich nur das als bekannt gilt, was dem FA für das betreffende Veranlagungsjahr mitgeteilt worden ist, so kann sich der Steuerpflichtige auch nicht darauf berufen, daß gegenüber dem Vorjahr der veranlagende Beamte gewechselt habe. Es mag sein, daß der vorjährige Beamte über die gesamten Verhältnisse des Steuerpflichtigen tatsächlich genauestens im Bilde war; der Steuerpflichtige hatte nunmehr bei Abgabe seiner Steuererklärung angenommen, dem wohlunterrichteten alten Beamten gegenüberzustehen und sich kürzer gefaßt, als er es einem neuen gegenüber getan hätte. Die Kenntnis des alten Beamten kann ihn nicht entlasten. Gleiches müßte gelten, wenn die für seine Besteuerung zuständige Behörde gegenüber dem Vorjahr gewechselt hätte[62]). Die Kenntnisnahme des Buchprüfers von einer Tatsache ist der Kenntnis des FA nicht gleichzusetzen, vgl. mit ausführlicher Begründung VI A 1558/32 v. 9. 11. 32 RStBl 1932 S. 1085.

Häufig kommen dem für eine bestimmte Steuer zuständigen Veranlagungsbeamten auch die Akten für andere Steuern unter, die nicht zu seinem Arbeitsgebiet gehören. Das häufigste Beispiel hierfür ist der Buch- und Betriebsprüfungsbericht, der bei den einzelnen Veranlagungsstellen reihumgeht, somit an sich sämtlichen für den Steuerpflichtigen zuständigen Veranlagungsstellen „bekannt" werden könnte. Es kann nun regelmäßig nicht erwartet werden, daß die einzelnen Veranlagungsstellen ihre Aufmerksamkeit auch denjenigen Ausführungen des Berichtes zuwenden, die über den Bereich der Steuer hinausgehen, für die sie selbst zuständig sind. Auch insoweit grenzt der RFH den Umfang des dem einzelnen Veranlagungsbeamten Zumutbaren zutreffend ab. Der Beamte braucht dem Bericht nur insoweit Aufmerksamkeit zu schenken, als er ihn, d. h. die von ihm gerade verwaltete Steuer, angeht. Bearbeitet er beispielsweise die Körperschaftssteuer, so gelten die für diese Steuer wichtigen Tatsachen, die in einem anderen Abschnitt des Prüfungsberichts enthalten sind, grundsätzlich nicht als bekannt[63]). Diese Rechtsprechung führt bereits früher entwickelte Gedanken fort, wonach dem FA grundsätzlich nur das bekannt ist, was sich aus den gerade bearbeiteten Akten ergibt[64]), und zwar nur

[60]) VI A 646/34 v. 27. 3. 35 StW 35 Nr. 263.
[61]) VI A 501/29 v. 5. 2. 30 RStBl 30 S. 304.
[62]) IV A 52/36 v. 24. 6. 36 RStBl 36 S. 798.
[63]) Vgl. hierzu I A 246/34 v. 19. 12. 35 RStBl 36 S. 58.
[64]) VI A 916/29 v. 26. 2. 30 RStBl 30 S. 307.

das, was in den Akten zu der betreffenden Steuer für das gerade zu veranlagende Jahr enthalten ist[65]). Der Veranlagungsbeamte braucht demnach keine anderen Akten durchzublättern, ja er braucht nicht einmal im gleichen Akt „zurückzublättern". Der RFH nimmt also die Arbeitszeit des Veranlagungsbeamten energisch in Schutz. Er geht dabei von dem Gedanken aus, daß die Berichtigungsschranke zu einem für das Reich unerträglichen steuerlichen Schaden führen müßte, wenn durch Überspannung der dem Einzelbeamten zuzumutenden Aufmerksamkeit der Begriff der bekannten, d. h. nicht berichtigungsfähigen Tatsache zu weit und der Begriff der berichtigungsfähigen „neuen" Tatsache zu eng gefaßt würde.

In der Entscheidung VI A 2111/31 v. 16. 12. 31 RStBl 32 S. 55 erklärt der RFH, eine Tatsache könne auch dann als neu angesehen werden, wenn sie dem selben FA, und zwar dem selben Sachbearbeiter zuvor schon bekannt gewesen, die fragliche Mitteilung aber nicht zur gleichen Steuer ergangen sei. In den Gründen wird u. a. vermerkt:

> **„Angesichts der besonderen aktenmäßigen Behandlung des Verfahrens der Umsatzsteuer und des Verfahrens der Einkommensteuer ergab sich aus einer Kenntnis des FA zur Umsatzsteuer . . . noch keine ausreichende Kenntnis zur Einkommensteuer. Dies kann, vor allem in umfangreicheren Steuersachen und bei längerer Dauer der Verfahren, . . . auch dann anzunehmen sein, wenn derselbe Beamte beim FA die Umsatzsteuer und die Einkommensteuer zu behandeln hatte".**

Dieses Urteil geht in der Einengung des Beggriffs „neue Tatsache" sehr weit. Der Steuerpflichtige muß annehmen können, daß das FA dem Einzelfall ein gewisses Mindestmaß von Sorgfalt zuwendet. Die Steuerbezirke sind auch in großstädtischen Verhältnissen selten so umfangreich, daß nicht ein gewisser Überblick des Veranlagungsbeamten über verschiedene Steuerarten erwartet werden darf, zumal, wenn der gleiche Beamte die Veranlagung der verschiedenen Steuern bearbeitet. Die Steuerpflichtigen werden einer so einschränkenden Beurteilung des Erinnerungsvermögens des FA großenteils verständnislos gegenüberstehen. Die Entscheidung vom 16. 12. 31 wurde denn auch Gegenstand energischer Anfeindungen. Ich verweise nur beispielshalber auf die Bemerkung von Bühler, DStZ 32 S. 119/20, die ich oben bereits wiedergegeben habe.

Es bleibt nun noch zu untersuchen, ob auch diejenigen dem FA bisher unbekannten Tatsachen, die gelegentlich der Besteuerung dritter Steuerpflichtiger zutage treten, als neue Tatsache im Sinne von § 222 Abs. 1 Nr. 1 und 2 anzuerkennen sind. Die Antwort auf die Frage kann bei näherer Betrachtung nicht zweifelhaft sein. Man würde dem Gedanken von Treu und Glauben nicht gerecht, wenn man etwa folgern wollte, das FA dürfe das, was ihm von dritter Seite her

---

[65]) Vgl. IV A 52/36 v. 24. 6. 36 aaO.

bekannt sei, dem Steuerpflichtigen gegenüber nicht als unbekannt behandeln und geltend machen. Im Vordergrund muß stehen, daß der Steuerpflichtige selbst der Steuerbehörde gegenüber nur diejenigen Tatsachen als bekannt voraussetzen und in Anspruch nehmen darf, die e r i h r s e l b s t mitgeteilt hat oder die unter seiner Mitwirkung oder mindestens bei Prüfung seiner eigenen Angelegenheiten bekannt geworden sind. Man kann sonach billigerweise nur zu dem Ergebnis kommen, daß eine Berichtigungsveranlagung grundsätzlich auch wegen derjenigen neuen Tatsachen zulässig sein muß, die das FA bei Dritten Steuerpflichtigen bereits festgestellt hatte[66]).

Zu β) Die Angaben des Pflichtigen und deren Nachprüfung durch das FA.

Der RFH hat in einer vollständig kaum zu erfassenden Anzahl von Entscheidungen dem Gedanken Ausdruck verliehen, daß der Pflichtige gegenüber ungenügenden Angaben in der Steuererklärung oder in den mit dieser eingreichten Anlagen nicht damit gehört werden könne, daß das FA den wahren Sachverhalt hätte erfahren können oder müssen, wenn es weitere Ermittlungen angestellt hätte. Eine solche Aufklärungspflicht des FA sieht der RFH nur dann als veranlaßt an, wenn sich bei n u r f l ü c h t i g e r D u r c h s i c h t der Steuererklärung bzw. ihrer Unterlagen Zweifel an deren Richtigkeit a u f d r ä n g e n mußten. Die Rechtsprechung betont in diesem Zusammenhang immer wieder, daß der Gedanke von Treu und Glauben verbiete, dem Steuerpflichtigen unvollständige oder mangelhafte Vorbereitungen der Veranlagung nachzusehen und andererseits vom FA zu verlangen, seine Prüfungen über den Bereich der Steuererklärungen hinaus auf alle möglichen Gesichtspunkte zu erstrecken, die zur Ergänzung, Richtigstellung der Steuererklärung oder zum Nachweis einer darin unterlaufenen rechtsirrtümlichen Auffassung führen könnten. Man wird nicht bestreiten können, daß der RFH hiermit Recht hat. Nähme er einen anderen Standpunkt ein, so hätte dies zur Folge, daß die Steuererklärungen ihre Brauchbarkeit als eigentlicher Kern der Besteuerungsgrundlage völlig verlieren würde.

Aus der Rechtsprechung seien nur folgende RFH-Urteile erwähnt, als besonders anschauliche Beispiele für die Pflicht des Steuerschuldners, die Behörde über die Besteuerungsgrundlagen in jeder Beziehung umfassend zu unterrichten:

III A 85/32 v. 24. 11. 32 RStBl 32 S. 1129:

(FA berücksichtigte bei Festsetzung des Einheitswerts des Betriebsvermögens einer neugegründeten AG entsprechend der Erklärung nur das eingezahlte Kapital, dagegen mangels genügender Unterrichtung nicht, daß

[66]) Gleicher Ansicht DStZ 1932 S. 352.

noch dreimal soviel Kapital alsbald einzubezahlen war. RFH pflichtete Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 bei.)

Das Urteil ist insoweit verständlich, als es davon ausgeht, die steuerpflichtige AG habe bereits bei der ursprünglichen Vermögenserklärung Anlaß und die Pflicht gehabt, das FA über die Aussichten betr. Einforderung des Restaktienkapitals zu unterrichten. Andrerseits bleibt in diesem Fall die Frage offen, ob das FA die Forderung auf das ausstehende Kapital überhaupt mitbewertet, oder ob es die Bewertung etwa ganz übersehen hat. Sollte die Bewertung der Forderung völlig vergessen worden sein, so käme, jedenfalls nach heutigen Grundsätzen, die Frage der Berichtigung eines offensichtlichen Versehens nach § 92 Abs. 3 AO in Betracht. Das Urteil läßt aber auch die Frage offen, ob nicht das FA einem Rechtsirrtum über die Bewertbarkeit der Forderung zum Opfer gefallen war. Diese Möglichkeit würde eine grundsätzlich andere Betrachtung erfordern.

Über das Urteil wird in dieser Hinsicht noch zu sprechen sein.

VI A 1944/32 v. 11. 1. 33 RStBl. 33 S. 87:

Ein Steuerpflichtiger bezog Naturalleistungen als Arbeitslohn. Er gab in den Erläuterungen zur Steuererklärung die Art der Bezüge an und bewertete sie ohne nähere Erklärung. Der Berichtigung gegenüber, die auf Feststellung höherer Sachbezüge begründet war, machte er geltend, das FA habe seine Bewertungen nachprüfen müssen, die nunmehrige Berichtigung beruhe in Wirklichkeit auf einer anderweitigen Bewertung, die unzulässig sei. Der RFH pflichtete der Berichtigung bei. Die Einwände des Steuerpflichtigen seien wegen Verstoßes gegen Treu und Glauben unbehelflich. Es komme nicht darauf an, ob das FA näheres hätte aufklären können oder gar sollen. Der RFH nimmt keine Neubewertung, sondern die Aufdeckung neuer Tatsachen an.

VI A 25/32 v. 16. 5. 34 RStBl 34 S. 791.

Ein bisher als Einzelkaufmann tätiger Steuerpflichtiger hatte im Dezember 1927 mit Rückwirkung vom 1. 1. 27 mit seiner Ehefrau eine G. m. b. H. gegründet. In der Steuererklärung für 1937 gab er lediglich Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, nämlich ein Geschäftsführergehalt von je RM. 1000.— für 12 Monate an, ohne auf die näheren Zusammenhänge hinzuweisen. Das FA berichtigte nachträglich und nahm nur das Geschäftsführergehalt für Dezember, also RM. 1000.— als Arbeitslohn an, das übrige als gewerbliches Einkommen. Der Pflichtige berief sich darauf, das FA habe die Tatsache der rückwirkenden Gesellschaftsgründung aus der öffentlichen Bekanntmachung, aus dem Handelsregister, aus der Umsatzsteuervoranmeldung für die drei ersten Quartale 1927, gewußt oder wissen müssen. Deshalb seien Berichtigungen unzulässig. Der RFH ist hierauf nicht eingegangen.

VI A 1107/33 v. 11. 7. 34 RStBl 34 S. 989.

Der Steuerpflichtige hatte einen Verlag verkauft, ohne den Veräußerungsgewinn in der Steuererklärung anzugeben. Gegenüber dem Berichtigungsbescheid, der den Veräußerungsgewinn erfaßte, machte er geltend, er habe bereits vor der ursprünglichen Veranlagung dem Bearbeiter seines Steuer-

bezirks und dessen Hilfsarbeiter erzählt, daß er seinen Verlag „gut verkauft habe"; daß er den Verkaufspreis genannt habe, konnte er nicht nachweisen. Er meint, daß sich die Frage über die Höhe des Veräußerungsgewinns dem FA hätte aufdrängen müssen, weil die Veräußerung selbst dem FA bekannt gewesen sei. Daß ein steuerfreier Veräußerungsgewinn von weniger als RM. 10 000.— nicht in Betracht komme, hätte das FA der Bemerkung entnehmen müssen, daß er „gut" verkauft habe. Auch ließen die Gewinne der vergangenen Jahre eine solche Annahme nicht zu. Das FA habe demgemäß den Veräußerungsgewinn mit weniger als RM. 10 000.— geschätzt; die spätere Feststellung eines höheren Veräußerungsgewinns könne die Berichtigung nicht rechtfertigen.

Der Fall ist sehr bezeichnend für das Bemühen vieler Steuerpflichtiger, das FA auf den eigenen, absichtlich mangelhaften bzw. unklaren Angaben und den darauf aufgebauten unrichtigen Veranlagungen festzuhalten. Der RFH hat hier selbstverständlich der Berichtigung beigepflichtet.

Vgl. auch den ähnlich gelagerten Fall in VI A 666/34 v. 12. 9. 34 RStBl 34 S. 1135; besonders lehrreich dürfte auch VI A 430/37 v. 24. 11. 37 StW 38 Nr. 2 sein.

Die Rechtsprechung ist überreich an solchen Beispielen; zumeist handelt es sich um eine in steuerunehrlicher Absicht unzureichend gehaltene Unterrichtung des FA über die steuerlich maßgebenden Tatsachen.

Die Lösung für die Entscheidung derartiger Fälle bietet zumeist der Grundsatz von Treu und Glaube, den der RFH in den einschlägigen Entscheidungen stets, mehr oder minder ausdrücklich oder greifbar, zur Geltung bringt. Wer das FA unzureichend informiert, verstößt gegen den steuerlichen Anstand, wenn er dem FA mangelnde Aufmerksamkeit bei der Erforschung des wirklichen Sachverhalts entgegenhält. Der RFH spricht dies immer und immer wieder aus. Man kann nicht bestreiten, daß dieser Gedanke gesund und geeignet ist, den Steuerpflichtigen zur Erfüllung seiner Verpflichtungen zu erziehen und das Steuerverfahren zu vereinfachen.

Der Verpflichtung des Steuerschuldners zur völligen und klaren Offenlegung der Verhältnisse steht aber andrerseits die Verpflichtung des FA gegenüber zu möglichst gewissenhafter Sachbehandlung. Es kommt oft vor, daß Pflichtigen Fehler unterlaufen, die ebenso ungewollt sind, wie sie den geübten Blicken des FA-Beamten ohne weiteres auffallen müssen. Der RFH hat entschieden, daß in solchen Fällen der Veranlagungsbeamte seine Pflicht verletzt, wenn er derartigen auf den ersten Blick offenliegenden Unrichtigkeiten oder Unklarheiten nicht nachgeht.

„Das FA darf nicht auf jede Prüfung des vom Pflichtigen vorgelegten Abschlusses verzichten und muß daher Zweifelsfragen, die sich bei nur flüchtiger Durchsicht des Abschlusses aufdrängen, vor der endgültigen Veranlagung aufklären. Nur mit dieser Entscheidung gilt der andere vom RFH aufgestellte Grundsatz . . . daß Tatsachen auch

dann als neu in Betracht kommen, wenn sie nur infolge mangelhafter Aufklärung unbekannt geblieben sind" (VI A 1300/33 v. 21. 12. 33 RStBl 1934 S. 196)[67]).

Da aber die Rechtsprechung die Aufklärungspflicht des Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Steuerklärung sehr weit faßt und die Prüfungspflicht des FA grundsätzlich nicht überspannen will, sind die Fälle, in denen der RFH feststellt, das FA habe auch bei oberflächlicher Prüfung auftretende Zweifel entgegen seiner Verpflichtung nicht geklärt, sehr selten. Am bemerkenswertesten erscheint hier aus der neuen Rechtsprechung des RFH das Urteil I A 313/32 v. 15. 5. 34 RStBl 34 S. 677 ff, welches sehr geeignet ist, zu veranschaulichen, was das RFH unter einem „bei nur oberflächlicher Prüfung ins Auge fallenden Zweifel" versteht. (Der Sachverhalt des Urteils ist nicht leicht zu überschauen, eine Darstellung im Rahmen dieser Arbeit würde zu weit führen; es sei ausdrücklich auf den Urteilsabdruck verwiesen.)

ff) Änderung der Rechtsauffassung ist keine neue Tatsache.

Die Forderung, daß das FA bei krassen Zweifelsfällen Aufklärung schaffen muß, ist auch aus der Erwägung besonders bedeutungsvoll, weil, ex post gesehen, bei Prüfung einer Berichtigungsveranlagung eine klare Linie gezogen werden muß, in wieweit es sich beim FA um ein Nichtwissen von einer Tatsache oder um die unzutreffende Würdigung von Besteuerungsgrundlagen gehandelt hat. Eine veränderte rechtliche Beurteilung einer Tatsache erfüllt niemals die Voraussetzung der „neuen Tatsache". Im Falle des zuletzt besprochenen Urteils spricht alles dafür, daß das FA sich nicht über die Beziehungen zwischen der ursprünglichen Körperschaftssteuerveranlagung 1927 einerseits und der Mindestbesteuerung 1928 andererseits klar war; es hatte aus dem ursprünglichen auf RM. 58 000.— festgesetzten Gewinn 1927 ohne weiteres, ja sogar ohne die Frage einer Ausschüttung dieses Gewinns zu erforschen, angenommen, der versteuerte Gewinn 1927 habe für die Ausschüttung 1928 zur Verfügung gestanden; davon abgesehen hatte es übersehen, wenigstens die Rechtskraft der Veranlagung 1927 abzuwarten. Es handelte sich hierbei zum mindesten um fehlerhafte Schlüsse auf tatsächlichem Gebiet, wenn nicht um falsche rechtliche Folgerungen. Unter diesen Umständen konnte für eine Berichtigung kein Raum mehr sein, da neue Tatsachen, d. h. Tatsachen, die das FA billigerweise nicht hatte zu wissen brauchen, nachträglich nicht mehr zutage treten konnten.

So liegt die Nichtaufklärung von offensichtlichen Zweifeln und die unzutreffende rechtliche Beurteilung sehr nahe beisammen. Allerdings versuchen die Finanzämter oft auch abgesehen von derartigen Zweifels-

[67]) Vgl. auch VI A 2013/30 v. 10. 12. 30 RStBl 1931 S. 448.
I A 313/32 v. 15. 5. 34 RStBl. 1934 S. 677.

fällen, eine bei der Veranlagung unterlaufene fehlerhafte oder unzureichende rechtliche Beurteilung zum Anlaß einer späteren Berichtigung zu machen. Hierbei ist vielfach nachträglich nicht mehr mit Sicherheit festzustellen, ob das FA nur versehentlich rechtliche Zweifelsmöglichkeiten nicht in den Bereich seiner Prüfung einbezogen hat oder ob es von einer bestimmten rechtlichen Einstellung ausgegangen ist und dabei vom Rechtsirrtum beeinflußt war. Wenn beispielsweise das FA einen buchführenden Landwirt von 1931—1933 auf Grund von Steuererklärungen, die erhebliche Verluste ausweisen, von der Einkommensteuer freigestellt hat, ohne die Höhe des Privatverbrauchs des Steuerpflichtigen irgendwie zu prüfen, so bestehen verschiedene Möglichkeiten: Entweder hat das FA den ihm überschlägig bekannten bisherigen Privatverbrauch zur Grundlage einer Schätzung genommen und ist zu dem Ergebnis gelangt, daß die Voraussetzungen der Verbrauchsbesteuerung nicht vorlägen; oder der Veranlagungsbeamte hat die gesetzliche Vorschrift über die Möglichkeit der Verbrauchsbesteuerung überhaupt nicht gekannt; oder aber der Veranlagungsbeamte war sich grundsätzlich über die Bedeutung der Verbrauchsbesteuerung im klaren, vergaß jedoch im Einzelfalle, die erforderlichen Ermittlungen anzustellen.

Wenn nun 1936 bei der Betriebsprüfung eines Großbauern ein sehr erheblicher, für eine Verbrauchsbesteuerung 1931—1933 durchaus hinreichender Privatverbrauch festgestellt wird, so ist im Regelfall nicht mehr feststellbar, welche der drei oben dargelegten Möglichkeiten unzureichender oder fehlerhafter Sachbehandlung vorliegt. Der RFH hat in einem entsprechend gelagerten Fall (VI A 456/37 vom 11. 8. 1937 StW 1937 Nr. 497) ausgesprochen, daß es in ländlichen Gegenden gerade die Aufgabe der Finanzämter sei, bei der Veranlagung von Großgrundbesitzern zu prüfen, ob die Besteuerung nach dem Verbrauch in Betracht komme. Wenn der Bezirk des FA nicht sehr groß sei, könne unterstellt werden, dem FA sei die Lebenshaltung des Pflichtigen insoweit bekannt gewesen, daß es mit der Möglichkeit eines gewissen erheblichen Privatverbrauchs habe rechnen müssen. Wenn es trotzdem die Verbrauchsbesteuerung nicht erörtert und auch keine Ermittlungen angestellt habe, sei anzunehmen, daß es von der Kann-Vorschrift des § 49 EStG 1925 keinen Gebrauch machen wollte. Die nach vier Jahren erfolgte Festtellung des höheren Verbrauchs dürfe daher keinen Anlaß bilden, die Verbrauchsbesteuerung nachträglich vorzunehmen.

Zu dem oben bereits erörterten Fall des Urteils III A 85/32 vom 24. 11. 1932 RStBl 1932 S. 1129 hat der RFH gegenüber der Einheitswertfestsetzung des Betriebsvermögens einer AG, in der das FA den Anspruch auf die Einzahlung restlichen Aktienkapitals überhaupt nicht berücksichtigt hatte, die spätere Feststellung, daß der Kapitaleinzahlungsanspruch schon am Stichtag einziehungsfähig gewesen

wäre, als neue Tatsache anerkannt. Dem Urteil ist entgegenzuhalten, daß nachträglich nicht mehr mit Sicherheit aufzuklären war, ob nicht das FA von einer irrigen Rechtsauffassung ausgehend, die Bewertungsfähigkeit der Forderung überhaupt verneint oder ob es die Forderung völlig übersehen hat. Jedenfalls hätte eine Betrachtungsweise in dem Sinne nahegelegen, daß in der späteren Entdeckung der Einziehungsmöglichkeit der Forderung eine neue Tatsache nicht zu erblicken sei, weil man nicht wisse, ob das FA die Forderung bewertet hätte, selbst wenn ihm die Einziehungsmöglichkeit schon damals bekannt gewesen wäre. Auch hieraus geht hervor, wie eng sich oft bei den Finanzämtern Rechtsirrtum und Nichtkennen von Tatsachen berühren.

Einen offensichtlichen Fall von rechtsirrtümlicher Beurteilung, der nachträglich als Berichtigungsfall aufgezogen werden sollte, behandelt das Urteil II A 373/33 vom 13. 4. 1934 RStBl 1934 S. 536. Die Grunderwerbssteuerstelle hatte einen Grundstückserwerber nach § 8 Nr. 7 GrEStG freigestellt, obgleich die Zweckdienlichkeitsbescheinigung von einer unzutreffenden Behörde ausgestellt war; die Steuerstelle hatte die fragliche Behörde rechtsirrtümlich als zuständig angesehen. Hier lag es natürlich auf der Hand, daß die nachträgliche Feststellung der fehlerhaften Sachbehandlung durch die Steuerstelle keine Handhabe für eine Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 bieten konnte.

Dem Falle der nachträglich geänderten rechtlichen Beurteilung verwandt ist der eingangs bereits gestreifte Fall der Schätzung. Die Schätung ist das Ergebnis einer Tatsachenwürdigung. Es handelt sich nicht um eine unmittelbare Anwendung materieller Steuervorschriften auf einen Sachverhalt; hier steht vielmehr eine Wertung durch die Steuerbehörde zwischen Tatsache einerseits und Steuergesetz andererseits. Schon aus dieser Erwägung folgt, daß die Entdeckung der Unrichtigkeit einer Schätzung nicht der Entdeckung einer neuen Tatsache gleichkommt. „Tatsächlich neu" kann gegenüber einer vom FA vorgenommenen Schätzung nur die Entdeckung der Unrichtigkeit der angewandten Schätzungsgrundlage sein. Wenn die Schätzungsgrundlage völlig in das Ermessen des FA gestellt ist, wie z. B. bei der sog. „griffweisen Schätzung" (Beispielsfall: der Steuerpflichtige weist völlig unzureichende Besteuerungsunterlagen nach, sodaß der Verdacht absichtlicher Steuerverkürzung naheliegt, § 217 Abs. 2 AO), so ist auch die Aufdeckung unrichtiger Schätzungsgrundlagen begrifflich nicht möglich; in solchen Fällen liegen der Besteuerung überhaupt keine tatsächlichen Gesichtspunkte zu Grunde, da dem Steuerpflichtigen versagt werden muß, eine Besteuerung nach tatsächlichen Unterlagen — die er nicht beibringt — zu verlangen. Es handelt sich um eine freie Schätzung, bei der der Rechtsschutz des Pflichtigen auf das pflichtmäßige Ermessen der Steuerbehörde beschränkt bleibt. Vgl. insoweit Urteil des Pr OVG VIII GSt 392/33 vom 13. 8. 35, RStBl. 36 S. 948.

Gegenüber Schätzungen läßt die Rechtsprechung des RFH in folgerichtiger Würdigung des Begriffs der „neuen Tatsache" eine Berichtigungsveranlagung nur insoweit zu, als sich nachträglich die Unrichtigkeit der Schätzungsunterlagen herausstellt. Vgl. beispielsweise VI A 889/35 vom 20. 12. 1935, RStBl 1936 S. 99, wo der Gedanke entwickelt ist, daß insbesondere gegenüber unrichtigen Angaben des Steuerpflichtigen, die der ursprünglichen Schätzung zu Grunde gelegt worden sind, eine Berichtigung Platz greifen muß. Vgl. ferner VI A 1000/34 vom 21. 3. 35 RStBl 35 S. 579, am Ende der Begründung.

Die Frage der „Neuheit" einer Tatsache nach § 222 Nr. 1 hängt mithin im Ergebnis davon ab, ob ein neuer Gesichtspunkt aufgetaucht ist, den die Steuerbehörde bei der ersten Sachbehandlung billigerweise nicht zu wissen brauchte und ob der neue Gesichtspunkt auf tatsächlichem Gebiet liegt, d. h. nicht auf Rechtsirrtum beruht oder in einer veränderten Tatsachenwürdigung besteht.

b) Das neue Beweismittel.

Als „neues" Beweismittel ist jedes Beweismittel anzusehen, das dem FA bei der Veranlagung nicht bekannt war. Der RFH I A 252/33 vom 13. 12. 33, RStBl 34 S. 30 erkennt ein Gutachten eines Buchprüfers dann als ein zur Berichtigungsveranlagung berechtigendes neues Beweismittel an, wenn die Tatsachen, auf die sich das Gutachten stützt, neu und für die Beurteilung der Rechtslage erheblich sind. Das Urteil VI A 1000/34 vom 21. 3. 35 RStBl 35 S. 579 räumt ein, daß als neues Beweismittel auch ein Sachverständigengutachten in Betracht komme, das die Annahme einer früheren Schätzung wesentlich erschüttere; in der Begründung wird darauf abgestellt, ob das Sachverständigengutachten eine Abänderung der Bewertungsgrundlage gerechtfertigt hätte, wenn die in ihm enthaltenen Ausführungen bereits früher bekannt gewesen wären.

Man sieht, daß auch hier wieder auf das Tatsächliche abgestellt wird, auf die nachträgliche Feststellung der Unrichtigkeit der tatsächlichen Bewertungsgrundlage, nicht dagegen auf die nachträgliche anderweitige Bewertung an sich, die das Sachverständigengutachten enthält.

c) Die eine höhere Veranlagung rechtfertigende neue Tatsache

Da das Berichtigungsverfahren durch den Grundsatz von Treu und Glauben beherrscht sein soll, mußte ein Riegel vorgeschoben werden, daß nicht die „neue Tatsache" oder das „neue Beweismittel" nur zum Vorwand herangezogen werde, um eine Wiederaufrollung des

bereits rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens zu erreichen. Schon das Gesetz selbst bringt dies dadurch zum Ausdruck, daß es nur diejenigen neuen Tatsachen als Berichtigungsvoraussetzung anerkennt, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen. Eine höhere Veranlagung kommt dann in Betracht, wenn die Auswirkung der neuen Tatsache bezw. des neuen Beweismittels in der Festsetzung eines höheren Steuerbetrags oder in der Festsetzung eines höheren Einheitswerts oder eines höheren einheitlichen Gewinnbetrages besteht. Ob ein solches höheres Ergebnis zustandekommen wird, läßt sich natürlich jeweils erst am Ende des Berichtigungsverfahrens überblicken. Es ist z. B. möglich, daß das FA auf Grund einer durch eine Buchprüfung zur Erörterung gestellten neuen Tatsache eine höhere Berichtigung vornimmt, daß dann aber auf Rechtsmitteleinlegung das FG die gleiche neue Tatsache zum Anlaß nimmt, gemäß § 222 Abs. 1 Nr. 2 niedriger zu berichtigen.

Die neue Tatsache usw. muß als solche im Ergebnis die höhere Veranlagung rechtfertigen. Nicht ausreichen wird, wenn nur die mit Rücksicht auf die neue Tatsache erfolgende Wiederaufrollung des gesamten Sach- und Streitverhältnisses und eine sich etwa dabei ergebende veränderte Rechtsauffassung die erhöhende Veranlagung rechtfertigt, vgl. I A 228/35 vom 19.12.1935, RStBl 1936 S. 3.

Andernfalls würde die Berichtigung als Vorwand mißbraucht, um „einen Rechtsirrtum wettzumachen", vgl. Becker StW 1936 Spalte 241.

Man wird von der „höheren Veranlagung" scharf zu unterscheiden haben alles das, was mit der Veranlagung als solcher oder der Veranlagung des gerade vorliegenden Steuerfalles nicht zusammenhängt. Nichts zu tun mit der Veranlagung als solcher hat beispielsweise die Steuerentrichtung; eine Berichtigung der Anrechnung einbehaltener Steuerabzugsbeträge auf die Körperschaftsteuerschuld ist nicht an die Voraussetzungen des § 222 gebunden, da die Anrechnung der Steuerabzugsbeträge nur die Steuerentrichtung, nicht aber die Veranlagung angeht. (Vgl. I A 248/35 vom 17. 3. 1936 RStBl 1936 S. 293.) Außer Zusammenhang mit der Einkommensteuerveranlagung steht der Zuschlag für Aufsichtsratsvergütungen gemäß DB über Zuschläge zur veranlagten Einkommensteuer 1931 (RStBl 1931 S. 89), da dort (RStBl 1931 S. 92 § 19) bestimmt ist, daß der über die Zuschläge zu erteilende Bescheid nur „nach Möglichkeit" mit dem Einkommensteuerbescheid zu verbinden ist; bei nachträglichem Einfordern des Zuschlags handelt es sich mithin nicht um eine Berichtigung des Einkommensteuerveranlagungsbescheids nach § 222 AO (vgl. VI A 829/36 vom 2. 12. 1936 RStBl 1937 S. 20).

Es würde nun eine rein mechanische Handhabung des Berichtigungsverfahrens bedeuten, die dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht

gerecht würde, wenn jeder neue, noch so geringfügige Gesichtspunkt, der zu einer Höherveranlagung führen könnte, ohne weiteres zum Anlaß eines Berichtigungsverfahrens genommen werden dürfte oder gar müßte. Wenn sich beispielsweise die zeitliche Verschiebung eines Passivpostens auf das nächste noch nicht rechtskräftige Jahr für die Besteuerung des Pflichtigen geldlich als völlig belanglos erweist, so darf auch das FA aus der Kleinigkeit keine große Angelegenheit machen und sie zum Anlaß, d. h. Vorwand einer Berichtigungsveranlagung, nehmen. Das verbietet der Grundsatz von Treu und Glauben und die Rücksicht auf die Bedeutung der Rechtskraft, die auch dem FA zur Pflicht gemacht ist (vgl. VI A 53/35 v. 6. 2. 35, StW 1935 Nr. 194).

Der Grundsatz von Treu und Glauben muß besonders dann zu Raum kommen, wenn das FA mit dem Pflichtigen über das Ausmaß, in dem es von festgestellten neuen Tatsachen zum Zwecke einer höheren Berichtigung Gebrauch machen will, bereits Vereinbarungen getroffen hatte. Die Feststellung neuer Tatsachen bietet oft Anlaß zu persönlichen Besprechungen, bei den der Steuerpflichtige in einzelnen Punkten entgegenkommt, um eine Entscheidung über andere Streitpunkte zu erleichtern. Vergleiche in Steuersachen sind zwar grundsätzlich nicht rechtswirksam. Trotzdem müssen aber auch derartige Vereinbarungen zwischen dem Pflichtigen und der Steuerbehörde den Schutz von Treu und Glauben in Anspruch nehmen können. Diesem Grundsatz würde aber nicht Rechnung getragen, wenn das FA nachträglich, nachdem der Streitstoff durch Vereinbarung auf einzelne Punkte beschränkt wurde, insbesondere wenn mit Zustimmung des Pflichtigen eine Berichtigung nach § 94 AO vorgenommen ist, die als erledigt besprochenen Gesichtspunkte nochmals aufgreifen wollte. Der RFH hat im Urteil VI A 457/31 vom 22. 7. 1931 StW 1931 Nr. 844 ausgesprochen, daß die Wiederaufnahme derartig erledigter Streitpunkte gegen Recht und Billigkeit verstoßen könne, wenn dabei keine neuen Tatsachen geltend gemacht werden könnten, auf Grund deren der ganze Fall in einem andern Licht erscheint.

Oft treten auch beim Pflichtigen Zweifel darüber auf, ob das Finanzamt neue Gesichtspunkte zum Gegenstand eines Berichtigungsverfahrens machen will, wenn das FA längere Zeit nichts von sich hören läßt. Der RFH ist der Ansicht, darin allein sei noch keine Kundgebung des Finanzamts zu erblicken, daß der Pflichtige eine Berichtigung auf Grund der neuen Tatsachen nun nicht mehr zu erwarten habe. Im Falle des Urteils VI A 1300/33 vom 21. 12. 1933 RStBl 34 S. 196 und S. 221 hatte das Finanzamt nicht nur längere Zeit keine Berichtigung vorgenommen, sondern es lagen greifbare Anhaltspunkte dafür vor, daß sich das FA in den maßgebenden Streitpunkten der Auffassung des Pflichtigen anschließen wolle. Erst nach Jahren schritt das FA zur Berichtigungsveranlagung. Dazu sagt der

RFH, es verstoße gegen Recht und Billigkeit, wenn das FA auf Grund neuer Tatsachen einen Berichtigungsbescheid erlasse, nachdem es durch sein Verhalten zu erkennen gegeben habe, daß mit einer Berichtigung nicht mehr zu rechnen sei.

Der Fall des obenbezeichneten Urteils lag dadurch besonders, daß in bestimmten neuen Tatsachen eine Handhabe zu erhöhender Berichtigung offensichtlich gegeben war. Das FA hätte in angemessener Frist berichtigen können, wenn es gewollt hätte. Daß es von dieser Möglichkeit so lange keinen Gebrauch machte, mußte beim Pflichtigen den Eindruck erwecken, er brauche nicht mehr mit der Berichtigung zu rechnen. Deshalb durfte der Pflichtige den Schutz in Anspruch nehmen, den der Gedanke von Recht und Billigkeit bezw. von Treu und Glauben stets dann bedingt, wenn im Gegenseitigkeitsverhältnis vom Steuerpflichtigen und FA der eine Teil aus dem Verhalten des anderen Schlüsse ziehen muß oder darf. Man könnte übrigens ein derartiges jahrelanges Schweigen des FA gegenüber einer neuen Tatsache auch als Kundgebung werten, daß die Tatsache nicht als Berichtigungsgrund in Betracht komme. Gegenüber der Berichtigung könnte dann geltend gemacht werden, daß eine veränderte Rechtsansicht eine Berichtigungsveranlagung zum Nachteil des Pflichtigen nicht rechtfertige.

In der früheren Rechtsprechung des RFH spielte die Frage, welche betragsmäßige steuerliche Auswirkung im Verhältnis zur bisherigen Veranlagung eine neue Tatsache haben müsse, um die höhere Veranlagung nach Treu und Glauben zu rechtfertigen, eine große Rolle. Nur die Tatsache, die in diesem Sinne verhältnismäßig „von einigem Gewicht" war, wurde in der Regel als ausreichend für die erhöhende Berichtigung anerkannt. Dem lag zu Grunde, daß der RFH früher die Anwendung des § 222 Abs. 1 Nr. 1 als Ermessenssache des FA ansah. Bei nationalsozialistischer Betrachtung und Würdigung des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung war dies nicht mehr aufrecht zu erhalten, da auch die Nichtvornahme einer geringen erhöhenden Berichtigung eine Besserstellung des Einzelnen zum Schaden der Allgemeinheit bedeutet und daher obersten Grundsätzen der heutigen Weltanschauung widerspricht. Im Urteil VI A 587/35 vom 16. 12. 1936 RStBl 1937 S. 106 hat der RFH daher klargestellt, daß die Vornahme einer erhöhenden Berichtigung keine Ermessenssache der Steuerbehörde sei; gegenüber einer Einkommensteuerveranlagung sei eine neue Tatsache dann schon im Sinne von § 222 Abs. 1 Nr. 1 erheblich, wenn der Steuerpflichtige durch die Berichtigungsveranlagung in eine höhere Einkommensstufe kommt. Dabei bemerkt das Urteil treffend:

> „Der Gedanke, das Ergebnis der neuen Tatsache in ein Verhältnis zu dem bisher veranlagten Gewinn zu bringen, muß . . . . wegen der darin liegen-

den einseitigen Vergünstigung der großen Einkommensträger als mit § 1 StAnpG unvereinbar ausscheiden".

Wollte man diesen Gedanken uneingeschränkt verallgemeinern, so würde eine neue Tatsache, die an sich eine nur geringe Mehrsteuer rechtfertigen würde, die Handhabe bieten können, den gesamten Veranlagungsfall auch in rechtlicher Beziehung wieder aufzurollen und so zu einer Höherveranlagung zu gelangen, die mit der Bedeutung der neuen Tatsache an sich in keinem Verhältnis steht. Das könnte allerdings nicht mit dem Grundsatz von Treu und Glauben vereinbar sein.

Im Leitsatz des zuletzt genannten Urteils wird auf den Begriff der höheren Einkommensteuerstufe eine besondere Betonung zu legen sein. Bei der Staffelung der Einkommensteuer ist dafür Sorge getragen, daß nur die verhältnismäßig erhebliche Höherbemessung des Einkommens zu einer höheren Steuer führt (von den Grenzfällen, die zufällig in nächster Nähe der Mittelbeträge liegen, abgesehen). Man wird daher, bevor man den Rechtsspruch verallgemeinert, abwägen müssen, welche Höherbesteuerung im Einzelfall nach ihrer Bedeutung für die Vermögensverhältnisse des Steuerpflichtigen den Staffelungsgrenzen bei der Einkommenssteuer entspricht. Die Entscheidung dürfte nicht immer leicht sein.

d) Der Lauf der Verjährungsfrist.

Die letzte Voraussetzung für die erhöhende Berichtigung besteht darin, daß die Verjährungspflicht noch nicht abgelaufen ist. Wegen des Begriffs „Verjährung" vgl. §§ 143 ff AO. Der Berichtigungsbescheid, der noch innerhalb der Verjährungsfrist ergeht, unterbricht die Verjährung. Der Bescheid muß selbstverständlich (§ 91 AO) noch innerhalb der Verjährungsfrist dem Steuerpflichtigen zugehen.

Der Verjährung nach § 143 AO unterliegen nur die sachlichen Ansprüche des Steuerberechtigten aus Steuergesetzen. Das Recht auf einheitliche Feststellung eines Gewinns (§ 215 AO) oder auf Feststellung eines Einheitswerts (§ 214 AO) unterliegt daher an sich nicht der Verjährung. Gleichwohl gilt die Bedingung der noch nicht abgelaufenen Verjährungsfrist in § 222 Abs. 1 Nr. 1 im Ergebnis auch für die Berichtigung der Feststellungsbescheide. Der III. Senat hat dies im Urteil III A 230/35 v. 16. 1. 1936 RStBl 1936 S. 115 für die Einheitsbewertung ausgesprochen. Der VI. Senat hat sich dem im Urteil VI 341/37 v. 20. 10. 37 RStBl. 37 S. 1209 für die einheitliche Gewinnfeststellung angeschlossen. Demnach ist die Berichtigung eines Einheitswertes dann, aber auch erst dann nicht mehr zulässig, wenn sämtliche auf ihm beruhende Steuern verjährt sind. Eine einheitliche Feststellung ist erst dann nicht mehr zulässig, wenn die Steuer (Einkom-

mensteuer, Gewerbesteuer, Bürgersteuer, Wehrsteuer), für deren Erhebung der Feststellungsbescheid die Grundlage bildet (§ 218 Abs. 2 AO) bereits verjährt ist.

2. Wiederaufrollung der Veranlagung anläßlich der Berichtigung.

Beim Vorliegen sämtlicher Voraussetzungen für die erhöhende Berichtigungsveranlagung muß grundsätzlich der ganze Steuerfall zu Gunsten wie zu Ungunsten des Pflichtigen neu aufgerollt werden. Dabei können auch Irrtümer in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht berichtigt werden. Vgl. RFH I A 183/33 vom 27. 9. 1933 RStBl 1933 S. 1158, ferner I A 432/32 vom 8. 11. 1933, RStBl 1933 S. 1236.

Hinsichtlich der Möglichkeit, aus Anlaß einer Berichtigungsveranlagung auch Rechtsirrtümer auszugleichen, ist zu beachten, daß gegenüber der rechtskräftigen Entscheidung einer Rechtsmittelbehörde ein Abweichen von der dort vertretenen Rechtsauffassung grundsätzlich nicht zulässig sein kann, da sonst[68]) eine Nachprüfung der Rechtsprechung durch die Verwaltung Platz griffe. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt dann, wenn wegen neufestgestellter Tatsachen die bisher, d. h. bis zur Erlassung der Rechtsmittelentscheidung, bekannten Tatsachen eine andere rechtliche Bedeutung gewinnen (vgl. VI A 588/35 vom 16. 12. 1936, RStBl 1937 S. 272). Ob im übrigen die Einschränkung der veränderten Rechtsauffassung auch gegenüber der Einspruchsentscheidung des FA zu Raum kommt, läßt das vorgenannte Urteil ausdrücklich dahingestellt. Die Frage dürfte zu verneinen sein[69]). Der Bindung des Veranlagungsfinanzamts an die Rechtsauffassung der rechtskräftigen Entscheidung der Rechtsmittelinstanz liegt wohl der Gedanke zugrunde, daß die rechtliche Würdigung durch das unabhängige Gericht für die Verwaltung maßgebend sein soll. Die Einspruchsinstanz ist in diesem Sinne nicht als Gerichtsinstanz anzusehen, da die Aufsichtsbehörden die Finanzämter jederzeit anweisen können, Einspruchsbescheide in einem bestimmten Sinne zu erlassen, aber auch ergangene Einspruchsentscheidungen nach §§ 46 Abs. 2, 91, 94 Abs. 4 AO selbst außer Kraft setzen können. Ich verweise insofern auf die zu § 222 Abs. 1 Nr. 3 ergangene Entscheidung IIIe 27/37 vom 16. 12. 1937, RStBl 1938 S. 20, deren Gedankengänge hier wohl übernommen werden können.

Ausgeschlossen anläßlich der Berichtigungsveranlagung nach Abs. 1 Nr. 1 ist das Herabgehen unter den früher festgesetzten Betrag, da hierfür die Vorschrift des Abs. 1 Nr. 1 keine Handhabe bietet, vgl. RFH I A 183/33 vom 27. 9. 1933 RStBl 1933 S. 1158, wo dieser Gedanke im umgekehrten Sinne ausgesprochen ist.

---

[68]) Wie Kühn aaO. S. 153 Fußnote 260 zutreffend bemerkt.
[69]) Anderer Ansicht ist Kühn aaO. S. 154.

Die Einschränkungen, die sich auch bezüglich der Wiederaufrollungsfrage aus dem Grundsatz von Treu und Glauben ergeben müssen, habe ich oben bereits erwähnt.

Wegen der Berücksichtigung einer zwischen Veranlagung und Berichtigungsveranlagung ergangenen inhaltlich von früherer Rechtsprechung abweichenden oberstrichterlichen Entscheidung bei der Wiederaufrollung, vgl. meine Ausführung zu § 222 Abs. 2 AO.

3. Wahlrecht zwischen Rechtsmittelverfahren und Berichtigungsveranlagung.

Diese Frage hat seit der Änderung der AO durch das Steueranpassungsgesetz vom 16. 10. 34 RGBl. I S. 925, praktisches[70]) Interesse nur noch in soweit, als das FA aus Anlaß eines vom Steuerpflichtigen eingelegten Rechtsmittels eine ihm bekannt gewordene neue Tatsache noch im Lauf des Rechtsmittelverfahrens geltend machen könnte.

Die zur früheren Rechtslage ergangene Rechtssprechung ist jedoch gleichwohl noch von grundsätzlichem Interesse. Der RFH hat hier seinen ursprünglich sehr strengen Standpunkt wesentlich gemildert, offenbar von der Erwägung ausgehend, daß das Verfahren für die Finanzämter nicht mehr erschwert werden soll, als bei Wahrung der Interessen des Pflichtigen gerade unumgänglich notwendig ist. In der Entscheidung VI A 93/25 vom 18. 3. 1925 StW 25 Nr. 368 war grundsätzlich ausgesprochen, daß eine Berichtigung zwar nicht unter allen Umständen ausgeschlossen werden soll, wenn die sie rechtfertigenden Tatsachen noch vor Eintritt der Rechtskraft des ersten Bescheides bekannt werden. Die Berichtigung sollte aber ausgeschlossen sein, wenn die Tatsachen noch in einem gegen den ersten Bescheid anhängigen Rechtsmittel-Verfahren hätten geltend gemacht werden können. Begründet wurde dieser Standpunkt damit, daß der Pflichtige gegen vermeidbare Belästigungen durch eine Mehrheit von Steuerbescheiden geschützt werden solle. Späterhin (VI A 2222/30 vom 6. 5. 1931 StW 31 Nr. 697) erklärte der RFH die Berichtigung für unzulässig, wenn das FA noch die Möglichkeit gehabt habe, durch Rechtsmitteleinlegung die Berücksichtigung der neuen Tatsache zu erreichen. Im gleichen Sinn äußerte sich das Urteil V A 1040/29 vom 28. 3. 1930 StW 30 Nr. 453. Hier wird der Gedanke der „vermeidbaren Belästigung" aus der Entscheidung VI A 93/25 in der Begründung wieder aufgegriffen.

Das Urteil VI A 1116/29 vom 17. 12. 30, Amtl. Slg. Bd. 28 S. 73—76 läßt die Berichtigung dann zu, wenn durch eine Buch- und Betriebsprüfung während eines Rechtsmittelverfahrens eine neue Tatsache, die eine höhere Veranlagung rechtfertigt, aufgedeckt wird, der Pflichtige

[70]) Vgl. die Streichung der §§ 30—43 über die Steuerausschüsse (§ 21 Nr. 6 StAnpG), deren Mitwirkung bei Steuerbescheiden früher die Voraussetzung für das selbstständige Einspruchs- bezw. Berufungsrecht des FA-Vorstehers gewesen war.

aber das Rechtsmittel zurücknimmt, bevor das FA von der Tatsache weiß. In Fortentwicklung dieses Gedankens gestattet I A 399/92 vom 29. 5. 1934 RStBl. 1934 S. 853 die Berichtigung auch während des schwebenden Einspruchsverfahrens, wenn damit gleichzeitig der Einspruch für erledigt erklärt wird; der Steuerpflichtige werde, stellt das Urteil fest, durch die Berichtigung während des Einspruchsverfahrens nicht benachteiligt, sodaß formelle Bedenken zurückgestellt werden könnten. Im übrigen wird hier noch der in VI A 1116/29 entwickelte Gedanke in der Weise erweitert, daß es für das Berichtigungsrecht des FA bei Rechtsmittelzurücknahme unerheblich sei, ob im Zeitpunkt der Rechtsmittelzurücknahme dem FA die neue Tatsache bereits als bekannt zu gelten hatte oder nicht.

Zu denken gibt das Urteil III A 150/34 vom 8. 6. 1934, RStBl 34 S. 806. Das FA hatte in der vorläufigen Einheitwertfestsetzung über das Betriebsvermögen einer OHG das Vorhandensein von stillen Beteiligungen angenommen und die betreffenden Einlagen nicht in den Einheitswert mit einbezogen. Noch vor der endgültigen Feststellung erfuhr es, daß das Finanzgericht, bei dem wegen der einheitlichen Gewinnfeststellung ein Rechtsmittel schwebte, Zweifel hegte, ob nicht die stillen Beteiligungen als Mitunternehmerschaften anzusehen seien. Gleichwohl setzte das FA den Einheitswert endgültig fest und veranlagte auch dementsprechend zur Vermögenssteuer ohne auf die Frage der Mitunternehmerschaften näher einzugehen. Noch innerhalb der Rechtsmittelfrist gegen diesen endgültigen Bescheid — der Fall spielte vor der Abschaffung der selbständigen Befugnis des FA-Vorstehers zur Rechtsmitteleinlegung — bekam das FA die Gesellschaftsverträge vom FG zur Prüfung zugeleitet. Aus den Verträgen ging die Mitunternehmereigenschaft der stillen Gesellschafter hervor. Das FA hätte also noch Zeit gehabt, die Richtigstellung der Einheitswerte im Rechtsmittelweg zu erreichen. Es hat hiervon keinen Gebrauch gemacht. Der RFH hat entschieden, daß das FA das Berichtigungsrecht nicht verloren habe. Die auf die Mitunternehmerschaft hinweisenden Tatsachen seien dem FA bei der Entgültigerklärung des ursprünglichen Bescheids noch nicht „bekannt gewesen", es habe solange auch keinen Grund zu erheblichen Zweifeln gehabt (vgl. jedoch die ausdrückliche Mitteilung des FG). Ob das FA nun nach Kenntnis der Verhältnisse Rechtsmittel einlegen oder berichtigen wollte, sei ausschließlich Zweckmäßigkeitsfrage gewesen, die von Fall zu Fall zu beurteilen sei. Es komme auf den in dem Urteil VI A 93/25 (vgl. oben) entwickelten Gedanken der Belästigung der Steuerpflichtigen an. Eine solche liege hier nicht vor, vielmehr eher eine Erleichterung, da die Pflichtige nicht genötigt gewesen sei, sich mit einer weiteren Behörde (der Rechtsmittelbehörde) in neue Verhandlungen einzulassen. Abgesehen davon stünde die dem FA vor Ablauf der Rechtsmittelfrist zuteil gewordene Kenntnis von der Mitunter-

nehmer schaft der „Neuheit" dieser Tatsache für die Berichtigung des Einheitswertes deswegen nicht entgehen, weil das FA diese Kenntnis nicht im Einheitswertverfahren selbst erlangt habe. — Das Urteil ist von Seweloh in StW 1934, Sp. 926 ff. ausführlich besprochen. Die Besprechung pflichtet dem Urteil im vollen Umfang bei. Seweloh bemerkt u. a., die Mitteilung des FG habe dem FA keinen Anlaß zu „erheblichen Zweifeln gegeben, die schon bei oberflächlicher Prüfung hervortreten" mußten. Dem möchte ich entgegenhalten, daß die Äußerung eines Zweifels an der Richtigkeit von Einheitswertunterlagen, die dem FA vom FG zugehen, doch wohl ein Anlaß für das FA sein muß, nochmalige Prüfungen anzustellen, jedenfalls doch, bevor es eine vorläufige Veranlagung endgültig macht. Man darf den Gedanken des bei nur oberflächlichem Hinsehen zu Tage tretenden Zweifels nicht so überspitzen, daß der steuerliche Laie hierfür kein Verständnis mehr haben kann; so dürfte aber wohl der Fall liegen. Auch die von Seweloh gebilligte Erwägung des Urteils was das FG dem FA aus einem anderen Verfahren mitteile, könne keine Kenntnis des FA in dem bei ihm schwebenden Verfahren begründen, scheint, edenfalls nach Lage dieses Einzelfalls, sehr gesucht; zumal das FA garnicht bestreiten konnte, daß es über die fraglichen Verhältnisse aus der Mitteilung des FG wirklich unterrichtet war. Im übrigen deutet Seweloh zutreffend an, daß es für die Pflichtigen durchaus unangenehmer habe sein können, nachträglich mit der Berichtigung des Einheitswertes überrascht zu werden, als wenn das FA die Änderung noch im Rechtsmittelverfahren durchgesetzt hätte. Ob der Unterschied in der Höhe der Verfahrenskosten (bei Berichtigung Gebührenfreiheit, bei Durchführung des Rechtsmittelverfahrens Gebührenpflicht) diese Interessenbenachteiligung des Steuerpflichtigen ausgleichen kann, wird in den meisten Fällen fraglich sein.

Seit 1. 12. 1936 ist das Recht des Finanzamt-Vorstehers zur Einspruchs- und Berufseinlegung (vgl. die bis dahin geltende Fassung der §§ 259 und 263 AO) beseitigt. Für die Berichtigungsveranlagung hat dies die folgende Auswirkung: wenn nach Bekanntgabe des Steuerbescheids neue Tatsachen, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen, zur Kenntnis des FA gelangen, so kann die Streitfrage, ob ein Rechtsmittel einzulegen ist, nun nicht mehr entstehen. Die neuen Vorschriften der AO gehen davon aus, daß das FA auf Grund der während des Laufs der Rechtsmittelfrist bekannt werdenden neuen Tatsachen, die zu höherer Veranlagung berechtigen, eine Berichtigungsveranlagung vornimmt[71]).

4. Zur Frage des Berichtigungsanspruches des Steuerpflichtigen.

Im Rahmen einer Betrachtung von § 222 Abs. 1 Nr. 1 erscheint der Begriff des „Berichtigungsanspruches des Pflichtigen" wohl zunächst

[71]) Vgl. Reinhardt „Der Nachschau-Paragraph im neuen Steuerrecht" DStZ 1935, S. 5 ff., S. 30

seltsam. Es könnte sich ja doch nur um „erhöhende, also ungünstigere" Berichtigung handeln. Die Gleichsetzung „erhöhend = ungünstig braucht jedoch im Einzelfall nicht zuzutreffen.

Die Einkommensteuerstaffelung z. B. kann ein Interesse daran hervorrufen, daß der Pflichtige Einkünfte, über deren zeitliche Zurechnung zum einen oder anderen Besteuerungszeitraum Zweifel bestehen, im ersten früheren Zeitraum versteuern darf, nicht im zweiten, darauf folgenden, dann nämlich, wenn sein Einkommen im ersten Jahr mäßig war, im zweiten sehr hoch zu werden verspricht. So gesehen, gewinnt der Begriff „Anspruch auf erhöhende Berichtigung" auch vom Blickfeld des Pflichtigen aus einen Sinn.

Ob der Anspruch des Steuerpflichtigen auf eine höhere Veranlagung bei Vorliegen der Vorausestzungen des § 222 Abs. 1 Nr. 1 durch § 235 Nr. 1 geschützt ist, steht nicht unbestritten fest. Die in RFH III A 312/30 vom 9. 1. 31 StW 31 Nr. 304 für das alte Recht ausgesprochene Ansicht, daß dem Pflichtigen ein durchsetzbares Recht auf erhöhende Veranlagung nicht zustehe, konnte wohl seit 1. Januar 1931 keine Geltung mehr beanspruchen, vgl. Becker a.a.O., Ergänzungsband 1931, §§ 212 ff., Anm. 5 c S. 117.

Bis zur Änderung der AO durch das EinfGRealStG vom 1. 12. 36 (RGBl I S. 961/973) war nach § 235 Nr. 1 der ordentliche Rechtsmittelweg auch gegeben „gegen Bescheide, die auf Freistellung von Steuern lauten". Diese Vorschrift ist jetzt gestrichen. Die Rechtsprechung scheint daraufhin den § 232 n. F. dahin auszulegen, daß eine „Beschwer" nur noch insoweit in Betracht komme, als „dem Steuerpflichtigen mehr Steuern aufgebürdet werden, als er nach seiner Ansicht zu entrichten hat", siehe VI A 860/36 v. 16. 12. 36 StW 37 Nr. 73 sowie die Besprechung von Becker in StW 37 Sp. 195. Nach der Rechtslage seit dem 1. 12. 36 wird man einen erhöhenden Berichtigungsanspruch des Pflichtigen nicht mehr annehmen können.

5. Die Anfechtung der erhöhenden Berichtigungsveranlagung.

Nach § 234 AO sind Bescheide, die eine erhöhende Berichtigungsveranlagung enthalten, im ordentlichen Rechtsmittelverfahren selbständig anfechtbar, soweit die Änderung reicht. Das bedeutet nach ständiger Rechtsprechung des RFH (vgl. VI A 222/34 vom 5. 4. 34 StW 34 Nr. 277 und VI A 1386/33 vom 30. 4. 35 StW 35 Nr. 457) eine Beschränkung der Anfechtbarkeit nur in der Beziehung, daß es bei dem durch den ursprünglichen Bescheid festgesetzten Steuerbetrag bleiben muß; sonst aber ist der Pflichtige in der Anfechtung des neuen Bescheids völlig frei. Insbesondere kann die Nachforderung auch aus solchen Gründen bekämpft werden, die bereits gegen den ursprünglichen Bescheid hätten vorgebracht werden können, da die Rechtskraft des früheren Bescheids sich nur auf den Betrag, nicht auch auf die Gründe erstreckt. Vgl. jedoch (als Einschränkung) IIIc A 68/35 vom 17. 10. 35 StW 35 Nr. 728 (zweiten Leitsatz).

III. Die Berichtigungsveranlagung zu Gunsten des Steuerpflichtigen nach § 222 Abs. 1 Nr. 2 AO.

Die Vorschrift des Abs. 1 Nr. 2 wurde in der Änderung zur AO von 1930 (3. Teil der Notverordnung vom 1. 12. 30, BGBl 30 Teil I S. 517) mit Wirkung vom 1. 1. 31 in die Berichtigungsbestimmungen der AO eingefügt, wo bis dahin für die Veranlagungssteuern eine Berichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen wegen Auftreten von neuen Tatsachen nicht vorgesehen war. Nach der Vorschrift findet eine Berichtigung (Berichtigungsveranlagung oder Berichtigungsfeststellung) statt, wenn durch eine

> Buch- oder Betriebsprüfung vor dem Ablauf der Verjährungsfrist neue Tatsachen oder Beweismittel bekannt werden, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigen.

1. Die Voraussetzungen der Berichtigung nach Abs. 1 Nr. 2.

a) Die neue Tatsache.

aa) Wegen dieses Begriffs gilt grundsätzlich die gleiche Bestimmung wie zu § 222 Abs. 1 Nr. 1. Vgl. hierüber oben.

bb) Während bei der höheren Berichtigungsveranlagung Zweifel darüber nicht auftauchen können, daß es darauf ankommt und allein von Bedeutung ist, ob die zur Erhöhung der Veranlagung berechtigende Tatsache bisher dem FA bekannt war und für dieses neu ist oder nicht, ist diese Frage bei der begünstigenden Berichtigung nicht so ohne weiteres klar. Der RFH hat mit Urteil VI A 670/35 vom 17. 10. 35 RStBl 35 S. 1412 ausgesprochen, daß die Berichtigung nach Nr. 2 nicht dadurch ausgeschlossen werde, daß die fraglichen Tatsachen dem Pflichtigen bereits früher bekannt waren; es komme darauf an, ob die Tatsache dem FA bekannt gewesen sei oder nicht. Auch wenn der Steuerpflichtige die Tatsachen bereits bei der ursprünglichen Veranlagung habe geltend machen können, ja sogar einen Einspruch dagegen, etwa aus Rechtsirrtum oder infolge Behinderung in der Durchführung zurückgenommen habe, werde dadurch die Anwendbarkeit der begünstigenden Berichtigung nicht ausgeschaltet. Der Pflichtige könne vielmehr, sobald die Voraussetzungen (Feststellung der neuen Tatsache in der hierfür vorgesehenen Form) vorlägen, die Berichtigung zu seinen Gunsten verlangen.

Wichtig ist auch, daß dem FA die neue Tatsache im Zeitpunkt der Erstellung des Prüfungsberichts bereits zur Kenntnis gelangt sein darf, ohne daß hierdurch die „Neuheit“ ausgeschlossen würde. Dies klingt merkwürdig, es ist jedoch folgendes zu bedenken: Das Gesetz hat ausdrücklich, um die Rechtskraft nicht einseitig zu Gunsten des Steuer-

pflichtigen in einem untragbaren Ausmaß zu beseitigen, für die Berücksichtigung einer die niedrigere Veranlagung rechtfertigenden neuen Tatsache die Voraussetzung aufgestellt, daß eine Buch- oder Betriebsprüfung die neue Tatsache zur nochmaligen Nachprüfung herausstellt. Das Gesetz geht von dem Gedanken aus, daß der Steuerpflichtige selbst über die vom FA nicht berücksichtigten und daher für dasselbe „neue Tatsachen", soweit sie eine Ermäßigung der Steuer ermöglichen könnten, meistens sehr wohl unterrichtet ist oder sich nachträglich Kenntnis verschaffen kann. Wenn jeder eine günstigere Veranlagung ermöglichende Gesichtspunkt schon dann ein Berichtigungsverfahren zu Gunsten des Pflichtigen zur Folge haben müßte, wenn nur dieser selbst das FA davon in Kenntnis setzt, so hätte dies eine Vermehrung der Verwaltungsarbeit zur Folge, die unerträglich wäre. In den meisten Fällen würde im Ergebnis die Berichtigung doch nicht vorgenommen werden können, da der Pflichtige jede nur irgendwie mögliche Handhabe, also auch unzureichende Gesichtspunkte, auf ihre Eignung für eine Berichtigungsveranlagung überprüft haben wollte. Da überdies die zu einer erhöhenden Berichtigung Anlaß gebenden neuen Tatsachen usw. dem FA in lange nicht dem gleichen Ausmaß zur Kenntnis gelangen würden wie die dem Pflichtigen günstigen Tatsachen, würde die Rechtskraft der Bescheide einseitig zu Ungunsten des Reiches weitgehend aufgehoben. Es ist daher eine gewisse begreifliche Notwehr, wenn das Gesetz die Aufdeckung der dem Steuerpflichtigen günstigen Tatsache usw. an besondere Formvoraussetzungen bindet.

Dem Pflichtigen soll jedoch das Recht unbenommen sein, die Feststellung der für ihn günstigen neuen Tatsache beim FA anzuregen. Dies hat oft zur Voraussetzung, daß er das FA von der Tatsache in Kenntnis setzt, bevor noch eine Buch- oder Betriebsprüfung im Gang ist. Der Pflichtige wird auch das FA um die Vornahme einer amtlichen Prüfung bitten, gerade damit das FA dabei die für ihn günstige Tatsache in der nach § 222 Abs. 1 Nr. 2 vorgeschriebenen Form erfährt. Solange das FA die Feststellung der Tatsache durch den Prüfungsbericht nicht in Händen hat, kann es gewissermaßen „mit der Tatsache nichts anfangen". Die für den Pflichtigen günstige „neue Tatsache" wird dem FA erst in Form des Buchprüfungsberichts als „neue Tatsache, die eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt" angezeigt. Es kommt somit grundsätzlich nur darauf an, ob das FA aus der Buch- oder Betriebsprüfung eine neue Tatsache, ein neues Beweismittel erfährt, das ihm zur Zeit des ersten Steuer- oder Feststellungsbescheides noch nicht bekannt war (vgl. VI A 1053/33 vom 6. 12. 33 RStBl. 34 S. 22). Ob das FA nach diesem Zeitpunkt, jedoch vor Ermittlung durch den Prüfer von dem neuen Gesichtspunkt durch den Steuerpflichtigen oder sonstwie in Kenntnis gesetzt worden ist, spielt keine Rolle.

Die Frage, ob der Steuerpflichtige über die dem FA als „neue Tatsachen" nachträglich bekannt werdenden Gesichtspunkte unterrichtet war oder nicht, ist nicht ausnahmslos ohne Bedeutung, besonders nicht, wenn das Verhalten des Pflichtigen nach dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben eine Berichtigung zu seinen Gunsten als unbillig erscheinen läßt, hierüber vgl. später.

cc) Entsprechend den zu Abs. 1 Nr. 1 bereits angestellten Untersuchungen wird auch für Abs. 1 Nr. 2 der nachträglichen anderweitigen Schätzung nicht die Bedeutung einer neuen Tatsache zuerkannt werden können. Es ist verständlich, wenn dieser Gedanke dem Steuerpflichtigen oft als Härte erscheint. Bei genauerem Hinsehen springt tatsächlich auch gegenüber der zu Abs. 1 Nr. 1 in dieser Hinsicht veranlaßten Beurteilung ein wichtiger Unterschied ins Auge, der es nahelegen könnte, zu Abs. 1 Nr. 2 andere Maßstäbe anzulegen. Es ist ein großer Unterschied, ob das FA, das im Hinblick auf den Steuerpflichtigen eine Schätzung vorgenommen hat, nachträglich höher schätzt und damit — gewissermaßen in Wahrnehmung „eigener" Interessen — den Pflichtigen ungünstiger stellen will als in der ursprünglichen rechtskräftigen Veranlagung, oder ob es — nun gewissermaßen die Interesse des Pflichtigen wahrend — niedriger schätzt als ursprünglich. Die Lage ist nicht etwa — nur mit umgekehrten Vorzeichen — gleich. Der Höherschätzung des FA wäre nur eine niedrigere Schätzung des Pflichtigen oder eines von ihm privat beauftragten Gutachters gleichzusetzen. Der Steuerpflichtige hat aber keine Möglichkeit, einer von ihm ausgehenden anderweitigen Schätung Gehör zu verschaffen. Der Gedanke von Treu und Glauben, der im Falle der Höherschätzung eingreift — der rechtskräftig veranlagte Pflichtige soll vor Überraschungen auf Grund anderweitiger rechtlicher oder tatsächlicher Würdigung des Sachverhalts geschützt werden — dieser Gedanke ist hier nicht anwendbar, denn die niedriger schätzende Steuerbehörde räumt selbst ein, daß sie den Steuerfall zu ungünstig beurteilt hat. Der im Urteil III A 20/36 vom 23. 7. 36 RStBl 36 S. 963 entschiedene Fall lag insofern besonders, als dem Steuerpflichtigen vorgehalten werden konnte, er habe die von dem finanzamtlichen Prüfer nachträglich angewandte günstigere Schätzungsweise ursprünglich wohl gekannt, aber trotzdem aus eigennützigen Gründen sich zu einer höheren Schätzungsweise entschlossen. Sieht man einmal von dem Beispiel des beabsichtigten Eigennutzes ab, so spielt es an sich wohl keine Rolle, ob der Pflichtige die andere Schätzungsmöglichkeit gekannt hat, da § 222 Abs. Nr. 2 grundsätzlich nur auf die Kenntnis des FA abstellt. Auch die Überlegung von Seweloh bei der Besprechung des Urteils StW 36 Sp. 1274 (jede Schätzung enthalte ein Unsicherheitsmoment, und wenn das FA später niedriger schätze, so brauche deshalb die erste Schätzung noch nicht als unrichtig, die spätere noch nicht als richtig anzusehen sein; es komme nicht darauf an, ob das FA die für die spätere Schät-

zungsweise maßgebenden Unterlagen schon bei der ersten Bewertung gekannt habe) läßt m. E. manchen Zweifel offen. Wenn der RFH in dem oben zu Abs. 1 Nr. 1 erwähnten Urteil VI A 1000/34 vom 21. 3. 35 RStBl 35 S. 579 die Frage erwägt, ob nicht ein nachträgliches Sachverständigen-Gutachten Beweismittel zu Tage gefördert habe, die eine Abänderung der ursprünglichen Schätzungsgrundlage rechtfertigen könnten, so wird man wohl auch hier fragen müssen, ob nicht die neue Schätzung die ursprüngliche Bewertungsgrundlage als die tatsächliche Voraussetzung der ursprünglichen Schätzung erschüttert hat. Dieser Gedanke wird wohl in den meisten Fällen zu Raum kommen, wenn eine neue Schätzung von anderen Unterlagen ausgeht wie die erste. Ob eine von der Steuerbehörde nachträglich angestellte neue Schätzung richtiger ist als die erste, muß hier aus der Erwägung ausscheiden; jedenfalls nimmt sie doch das FA als richtiger in Anspruch, sonst unterließe es sie wohl.

dd) Der Gedanke der „Neuheit" der Tatsache, d. h. der Neuheit vom Standpunkt des FA aus gegenüber seiner Kenntnis im Zeitpunkt der Erledigung des ursprünglichen Veranlagungs- oder Feststellungsverfahrens, bedingt es, daß alles, was sich erst nach diesem Zeitpunkt zugetragen hat, als neue Tatsache nicht mehr in Betracht kommen kann. Der Steuerpflichtige könnte sonst nachträglich neue Tatsachen zu seinen Gunsten konstruieren. Der Beschluß der Hauptversammlung einer AG über die rückwirkende Rückgängigmachung einer Kapitalerhöhung, die vor der ursprünglichen Einheitswertfestsetzung vorgenommen worden war, schafft keine neue Tatsache nach § 222 Abs. 1 Nr. 2. vgl. III A 253/34 vom 14. 3. 35 RStBl 35 S. 572.

b) Die Buch- oder Betriebsprüfung zur Feststellung der neuen Tatsache.

aa) Die Buch- oder Betriebsprüfung nach § 222 Abs. 1 Nr. 2.

Der RFH hat zu diesem Begriff in dem Gutachten Gr.S.D. 2/31 vom 9. 7. 32 RStBl 32 S. 700 mit eingehender Begründung Stellung genommen. Danach kommen in Betracht die Buchprüfung nach § 162 Abs. 9 AO, die Buch- und Betriebsprüfung nach § 162 Abs. 10 AO und die Nachschau gemäß § 193 AO[72]). Ob die Prüfung bei dem Pflichtigen selbst oder bei einer dritten Person stattfindet, macht für für die Verwertbarkeit der neuen Tatsache gemäß § 222 Abs. 1 Nr. 2 keinen Unterschied[73]). Die Prüfung braucht sich nicht auf ein „sachliches Ganze" zu erstrecken, sie kann sich auch auf die Feststellung bestimmter Geschäftsvorfälle beschränken, vgl. RFH VI A 1168/33 vom 11. 7. 34 RStBl 34 S. 976.

[72]) Wegen letzterer vgl. auch Reinhardt, DStZ 35 S. 30.

[73]) Ebenso Nieberl AO. § 222 Anm. 7; a. M. Kühn, Allgemeines Steuerrecht, S. 154, Fußnote 263, ohne Begründung, jedoch unter ausdrücklicher Bezugnahme auf RStBl 32 S. 700. Siehe auch unten dd, letzter Absatz.

Die vom FG vorgenommene Besichtigung eines dem Steuerpflichtigen gehörigen Wohnhauses (Ortsbesichtigung) ist keine „Betriebsprüfung", schon deswegen nicht, weil das eigene Wohnhaus des Pflichtigen kein Betrieb ist, die Betriebsprüfung aber das Vorhandensein eines solchen voraussetzt, vgl. VI A 215/36 vom 25. 3. 36 RStBl 36 S. 407.

Nicht als Prüfung im Sinne von Abs. Nr. 2 ist die nichtamtliche Buchprüfung oder Betriebsprüfung anzusehen, vgl. I A 233/32 vom 18. 10. 32 RStBl 32 S. 1006.

bb) Die durch Buch- oder Betriebsprüfung festgestellte Tatsache.

Grundsätzlich gilt als festgestellt alles, was dem FA im Zeitpunkt der Erledigung des ursprünglichen Veranlagung- oder Feststellungsverfahrens noch nicht bekannt war und vom Prüfer als neue Tatsache ermittelt wird. Der Prüfer braucht nicht selbst zu erkennen oder festzustellen, daß die neue Tatsache eine niedrigere Veranlagung rechtfertige. Es genügt, daß der Prüfer die betreffende Tatsache „zu Tage gefördert" oder zur Sprache gebracht hat. Die rechtliche Beurteilung des Vorgangs durch den Prüfer ist nicht maßgebend, auch nicht, wie er den Vorgang in tatsächlicher Hinsicht aufgefaßt hat. Wenn „in der Buchprüfung der Vorgang erneut zur Sprache gebracht ist und sich bei dessen weiterer Behandlung durch das FA oder im Rechtsmittelverfahren innerhalb der Tatsacheninstanz herausstellt, daß insoweit nicht nur aus rechtlichen Erwägungen, sondern auf neuer tatsächlicher Grundlage eine andere Beurteilung zu Gunsten des Pflichtigen erforderlich ist", so sind die Voraussetzungen des Abs. 1 Nr. 2 erfüllt (VI A 1325/32 v. 6. 9. 32 RStBl 32 S. 849). Der unmittelbaren Aufdeckung der neuen Tatsache steht es gleich, wenn „es sich um einen durch die Buchprüfung neu aufgegriffenen Posten oder Vorgang handelt und sich im Verlauf des Verfahrens herausstellt, daß dafür neue Tatsachen in Betracht kommen, die eine andere Behandlung zu Gunsten des Steuerpflichtigen rechtfertigen (RFH aaO). Die Berichtigung zu Gunsten des Pflichtigen ist auch dann nicht etwa durch § 234 AO ausgeschlossen, wenn das FA zunächst auf Grund des Buchprüfungsberichts erhöhend berichtigt hat, dann aber auf Rechtsmitteleinlegung hin etwa das FG zu dem Ergebnis kommt, daß die gleiche Tatsache nicht zu einer erhöhenden, sondern zu einer niedrigeren Veranlagung führen muß, vgl. RFH aaO.[74]).

Zusammenfassend wird man also alle Feststellungen von Tatsachen im Buch- oder Betriebsprüfungsbericht als Grundlage für eine etwa daraufhin mögliche günstigere Berichtigung betrachten können; hierüber hinaus aber auch noch diejenigen neuen Tatsachen, die sich bei nochmaliger Bearbeitung der vom Prüfer zu diesem Zweck herausgestellten Posten ermitteln las-

[74]) Siehe auch Becker StW 1932 Sp. 1410.

sen. Die Rechtsprechung ist demnach bei der Auslegung der Voraussetzung der „durch Buch- oder Betriebsprüfung festgestellten" neuen Tatsache nicht kleinlich verfahren.

Wenn der Buchprüfer versehentlich günstige Tatsachen, die ihm bei der Prüfung bekannt wurden, nicht in seinen Bericht mit aufnimmt, so kann der Steuerpflichtige, dem der Bericht zur Äußerung übersandt wurde, der aber keine Einwände erhoben hat, nicht geltend machen, die betreffenden Tatsachen seien durch die Buchprüfung festgestellt. In diesem Fall gilt nur das als festgestellt, was im Bericht selbst enthalten ist, vgl. III A 903/30 vom 10. 6. 31 StW 31 Nr. 767.

Daß im übrigen alles als durch den Prüfer „festgestellt" zu betrachten ist, was der Prüfer billigerweise hätte feststellen müssen, vgl. unten cc).

cc) Die Feststellungspflicht des Prüfers

Hier liegt die Frage nahe, ob es etwa im Ermessen des Prüfers liegt, eine für den Steuerpflichtigen günstige Tatsache festzustellen, zur Sprache zu bringen, zu Tage zu fördern, herauszustellen usw.

Als Grundsatz muß gelten, daß der Prüfer alles, was ihm bei der Prüfung an günstigen Momenten auffällt oder worauf er vom Pflichtigen als auf günstige Umstände aufmerksam gemacht wird, in seinen Bericht aufnehmen muß. Es ist nicht zulässig, daß der Prüfer zur Vermeidung der Aufdeckung von dem Steuerpflichtigen günstigen Tatsachen die Prüfung abbricht (VI A 2010/32 vom 14. 2. 34, RStBl 34 S. 279). Ebenso wäre ungehörig, wenn der Prüfer zwar die Prüfung zu Ende führt, aber vom Steuerpflichtigen vorgetragene, mit der Prüfung im Zusammenhang stehende rechtserhebliche Tatsachen nicht in den Bericht aufnimmt; der Prüfer ist verpflichtet, bei der Buchprüfung auch die für den Steuerpflichtigen sprechenden Tatsachen, die bei der Prüfung erörtert werden oder auf die der Prüfer selbst aufmerksam wird, festzuhalten (VI A 542/34 vom 6. 12. 1935 RStBl 35 S. 321). „Wollte man anders entscheiden, so würde der § 222 Abs. 1 Nr. 2 im wesentlichen seine Bedeutung verlieren. Es hinge vom guten Willen des Buchprüfers ab, ob er zu wichtigen Fragen, bei denen in Betracht käme, sie zu Gunsten des Steuerpflichtigen zu entscheiden, Stellung nehmen will oder nicht" (vgl. VI A 500/35 vom 26. 9. 1935 RStBl 35 S. 1459). Der Prüfer darf auch nicht etwa die Aufnahme von Tatsachen ablehnen, weil er sie für unwesentlich hält.

Lehnt der Prüfer in derartigen Fällen eine hiernach in den Bericht aufzunehmende Tatsache ab, so muß dem Steuerpflichtigen das Recht zustehen, die Durchführung der günstigen Berichtigung gleichwohl nach § 235 Nr. 1 AO im Rechtsmittelverfahren zu erzwingen. Die Feststellung der Tatsachen durch den Prüfer ist dann einfach zu unterstellen.

dd) Tatsachenfeststellung außerhalb des Bereichs des Prüfungsauftrags.

Der RFH hat zu dieser Frage in den Urteilen VI A 2010/32 vom 14. 2. 1934, vgl. oben, und VI A 1168/33 vom 11. 7. 1934, RStBl 34 S. 976, Stellung genommen und ihre grundsätzliche Bedeutung erschöpfend klargestellt. Er geht dabei von dem Gedanken aus, daß es sich bei der Prüfung des einzelnen Steuerabschnitts oft nicht vermeiden läßt, auch auf frühere Steuerabschnitte zurückzugreifen, dann beispielsweise, wenn bei der Veranlagung für den einen Steuerabschnitt von einer unrichtigen Anfangsbilanz ausgegangen wurde, weil die Endbilanz des vorhergehenden Jahres falsch war; oder wenn der Prüfer bemängeln muß, daß für den zu prüfenden Steuerabschnitt die Personensteuern nicht dem Gewinn zugesetzt worden sind, der Steuerpflichtige aber darauf verweist, daß der gleiche Posten bereits im Vorjahre als Rückstellung für Personensteuern steuerpflichtig behandelt worden sei, ja sogar, daß er irrtümlich dem Gewinn des Vorjahres zuviel für Personensteuern zugesetzt habe.

Eine Berücksichtigung von Geschäftsvorfällen früherer, nicht in den Bereich des Prüfungsauftrags fallender Steuerabschnitte, kommt jedoch grundsätzlich nur in sehr beschränktem Umfang in Betracht, wenn man nicht die Rechtskraft in zu hohem Maße einseitig zu Gunsten des Steuerpflichtigen ausschalten will. Der Steuerpflichtige kennt seinen Betrieb meist in allen Einzelheiten sehr genau, der Prüfer hingegen kann sich nur verhältnismäßig kurze Zeit mit dem Betrieb befassen und wird in den seltensten Fällen zu einem restlos klaren Bild gelangen. Seine Aufgabe erstreckt sich auf die Feststellung der für den Steuerpflichtigen ungünstigen und günstigen Tatsachen, soweit sie in einer bisherigen steuerlichen Behandlung noch nicht zur Geltung gekommen sind. Es ist klar, daß der Steuerpflichtige sich bemühen wird, die für ihn günstigen Momente, über die er zumeist genau unterrichtet ist, hervorzuheben und die ihm zumeist ebenso genau bekannten ungünstigen Tatsachen zu verschweigen. Wollte man nunmehr die Feststellungspflicht des Prüfers auf alle dem Steuerpflichtigen günstige Gesichtspunkte erstrecken, die dieser auch aus früheren Steuerabschnitten vorbringt, so wäre das Ergebnis des Berichts sehr häufig überwiegend eine Anhäufung von neuen Tatsachen usw., die zu einer niedrigeren Veranlagung führen müßten. Da der Prüfer bei Ermittlung der Steuerverkürzung auf seine alleinige, zumeist schon der Kürze der Zeit wegen nicht sehr in die Tiefe gehende Kenntnis der Geschäftsvorgänge angewiesen ist, muß ein Riegel vorgeschoben werden, damit der Prüfungsbericht nicht zu sehr das Ergebnis eines Kampfes mit ungleichen Waffen wird. Es erscheint auch nicht unbillig, wenn der Prüfer bei Feststellung der steuerlich ungünstigen Tatsachen zeitlich unbeschränkt, bei der Feststellung der günstigen Tatsachen nur zeitlich beschränkt tätig sein darf. Vor Auge stehen muß immer die Tatsache, daß es sich über die Überprüfung der tatsächlichen Verhältnisse früherer Steuer-

abschnitte handelt, die von rechtswegen in ihrem vollen Umfang vom Pflichtigen selbst der Steuerbehörde hätten offengelegt werden müssen. Die steuerlich günstigen Momente hätte der Pflichtige von sich aus bereits zur ursprünglichen Veranlagung geltend machen können, jedenfalls werden die Fälle in der Minderzahl sein, wo ihm dies bei entsprechender Sorgfalt nicht möglich gewesen wäre. Wenn daher überhaupt bei steuerlichen Buch- und Betriebsprüfungen der diesen eigene Zweck, vorbeugend und erzieherisch auf den Steuerpflichtigen einzuwirken, erreicht werden und nicht andererseits der Nachlässigkeit bei der Abgabe von Steuererklärungen Vorschub geleistet werden soll, muß die Aufdeckung steuerlich günstiger Momente bei der Buch- und Betriebsprüfung zeitlich eingeschränkt werden.

Auf Grund dieser Abwägung der Interessen der Steuerbehörde einerseits und der Pflichtigen andererseits grenzt der RFH die Auswirkungsmöglichkeit einer Prüfung über den zeitlichen Bereich hinaus, auf den sie sich auftragsgemäß zu erstrecken hat, grundsätzlich in der Weise ab, daß nur solche neue Tatsachen aus anderen Steuerabschnitten als vom Prüfer festgestellt gelten können, die sich als unmittelbare Ausstrahlung der Prüfung von innerhalb des Prüfungsbereichs liegenden bestimmten Vorfällen ergeben. Der RFH hat auch in dem Gutachten Gr. S. D 2/31 vom 9. 7. 32 (vgl. oben) eine gewisse Erweiterung der für die Buchprüfung gezogenen Grenzen eingeräumt, in dem er zuläßt, daß die Bücher des einen Steuerpflichtigen unter Umständen auch eine Berichtigung zu Gunsten eines anderen Steuerpflichtigen zur Folge haben können; in dem Gutachten ist auch gesagt, daß sich die Prüfung nicht auf einen oder mehrere Steuerabschnitte als zeitliches oder sachliches Ganze erstrecken müsse; auch hierin liegt eine Erweiterung der Grenzen zu Gunsten des Steuerpflichtigen.

Bemerkenswert ist jedoch, daß der RFH auch für die sachliche Überschreitung der Grenzen des Prüfungsauftrags dadurch, daß der Prüfer Tatsachen festhält, die einen dritten Steuerpflichtigen betreffen, eine entsprechende Einschränkung vorsieht. Feststellungen des Prüfers bezüglich einer dritten Person werden nur dann eine Berichtigung zu Gunsten des Dritten auslösen können, wenn sich die Tatsachen als unmittelbare Ausstrahlung von Verhältnissen erweisen, die den zu prüfenden Steuerpflichtigen angehen[75]).

c) Der Rechtsanspruch auf Berichtigung nach Abs. 1 Nr. 2.

aa) Ein Rechtsanspruch des Pflichtigen auf Vornahme einer Buch- oder Betriebsprüfung wird in VI A 2010/32 vom 14. 2. 1934, RStBl 34 S. 279, abgelehnt. Der Pflichtige kann auch im Berufungsverfahren nicht erzwingen, daß die Verwaltungsbehörde

[75]) Vgl. die oben zu Eingang dd) erwähnte Rechtsprechung.

eine Prüfung veranlasse. Der Steuerpflichtige kann grundsätzlich die Steuerbehörde um Vornahme einer Prüfung ersuchen, zwingen kann er sie dazu jedoch nicht; er kann aber bei unbilliger Ablehnung der Prüfungsfeststellung die Berichtigung nach Abs. 1 Nr. 2 erzwingen, wenn er die neuen Tatsachen einerseits nachweist, die das FA billigerweise durch die Prüfung hätte feststellen lassen müssen.

Solange dem Pflichtigen kein Berichtigungsanspruch nach Abs. 1 Nr. 2 zur Seite steht, kann ein solcher auch nicht aus dem Grundsatz von Treu und Glauben begründet werden. Wenn beispielsweise im Einkommensteuerverfahren im Berichtigungswege eine niedrigere Bewertung des Betriebsvermögens zu Ungunsten des Pflichtigen vorgenommen worden ist, so kann er nicht, soweit hier die Voraussetzungen an sich nicht vorliegen, nach „Treu und Glauben" verlangen, daß auch im Einheitswertverfahren die niedrigere Bewertung zu seinen Gunsten durchgeführt werde.

bb) Daß andererseits dann, wenn durch eine Buchprüfung etc. neue für den Steuerpflichtigen günstige Tatsachen festgestellt worden sind, dem Pflichtigen ein im Rechtsmittelverfahren durchsetzbarer Anspruch auf Berichtigung zur Seite steht, hat bereits RFH VI A 1985/31 vom 13. 4. 1932 RStBl 32 S. 481 bejaht, mit der grundsätzlichen Einschränkung, daß die Berichtigung nicht schlechthin ohne weiteres, sondern nur dann vorzunehmen sei, wenn sie im Einklang stehe mit § 11 AO a. F. (vgl. hierüber unter d). Auch VI A 1325/32 vom 6. 9. 1932 RStBl 32 S. 849 spricht aus, daß auf Grund der vom 1. Januar 1930 an geltenden Rechtslage § 234 im Zusammenhang mit § 222 Abs. 1 Nr. 2 AO dahin auszulegen sei, daß einer Feststellung von günstigen Tatsachen durch eine Buchprüfung auch im Rechtsmittelverfahren gegen eine erhöhende Berichtigungsveranlagung Rechnung getragen werden müsse.

Das Urteil VI A 500/35 vom 26. 9. 1935, RStBl 35 S. 1459 begründet den Rechtsanspruch auf Berichtigung auf Grund buchprüfungsmäßig festgestellter neuer Tatsachen ausführlich aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes. Die Nr. 2 von § 222 Abs. 1 sei ausdrücklich in das Gesetz eingefügt worden, um dem Steuerpflichtigen einen Rechtsanspruch auf günstigere Berichtigung zu gewähren, da die früher nur billigkeitsweise gewährte Abhilfe nicht als genügend habe angesehen werden können[76]). Zwar müsse auch die Berichtigung zu Gunsten des Pflichtigen unter dem Zeichen des § 11 AO (a. F.) stehen, sodaß nur die „Tatsache von einigem Gewicht" als hinreichender Anlaß für eine Berichtigung anerkannt werden könne. Aus diesem Gedanken folge aber nicht, daß die günstigere Berichtigungsveranlagung Ermessenssache sei. Der Gesichtspunkt von „Recht und Billigkeit"

[76]) Als Beispielsfall einer krassen Benachteiligung des Steuerpflichtigen durch die Rechtskraft der ursprünglichen Veranlagung aus der Zeit vor der Novelle vom 1. 12. 1930 sei auf VI A 1276/32 vom 30. 8. 32 RStBl 32 S. 847 verwiesen.

(§ 11 AO) gehe mit dem Grundsatz von „Treu und Glauben" Hand in Hand (§ 1 StAnpG), dessen Einhaltung nicht etwa in das Ermessen der Behörde gelegt sei.

d) Die Einschränkung des Berichtigungsanspruchs.

Der Berichtigungsanspruch des Steuerpflichtigen findet mithin seine Schranke in dem Grundsatz von Treu und Glauben. Dies bedeutet vor allem:

aa) Nur die einigermaßen erhebliche Tatsache braucht die günstigere Berichtigung auszulösen (vgl. außer der zuletzt genannten Entscheidung auch I A 19/30 vom 7. 3. 1930 RStBl 30 S. 444, sowie VI A 1379/32 vom 13. 9. 1932 RStBl 32 S. 919).

bb) Eine Berichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen darf nicht stattfinden, wenn beispielshalber die Bilanz vom Steuerpflichtigen bewußt falsch zu günstig aufgestellt worden ist (VI A 500/35 vom 26. 9. 1935 RStBl 35 S. 1459); der Gedanke von Treu und Glauben läßt es nicht zu, daß die Steuerbehörde durch Berichtigung zu Gunsten des Pflichtigen die steuerlichen Folgen beseitigt, die dieser selbst durch Falschbilanzierung verschuldet hat.

Als bemerkenswert möchte ich hier besonders den Fall VI A 73/35 vom 6. 11. 1936 RStBl 37 S. 17 (in StW 1937 Nr. 31 mit unrichtiger Datierung wiedergegeben) herausgreifen. Auch dort lag eine bewußte Zuhoch-Bilanzierung vor. Das FG hatte unter Ausschaltung des Grundsatzes des Bilanzzusammenhangs den zu hohen Ansatz in der Schlußbilanz für die Anfangsbilanz herabgesetzt, sodaß sich der Gewinn des nächsten Jahres erhöhte. Der RFH tritt dem bei und erklärt: Die Tatsache des zu hohen Bilanzansatzes im Vorjahr rechtfertige, da in der Form des § 222 Abs. 1 Nr. 2 bekannt geworden, an sich die Berichtigung zu Gunsten des Pflichtigen. Einem solchen Recht des FA stehe aber, da der Pflichtige bewußt zu hoch bilanziert habe, kein entsprechendes Recht auf Seiten des Pflichtigen gegenüber. Das FA werde in diesem Fall überhaupt nur dann eine Berichtigung vornehmen, wenn im Gesamtergebnis der mit der Berichtigung zusammenhängenden Steuerabschnitte eine höhere Besteuerung herauskomme; denn es könne nicht zugelassen werden, daß der Pflichtige aus einer bewußt falschen Bilanzierung Vorteile ziehe.

Das Urteil ist ein Beispiel einer von Förmlichkeitshemmungen unbeschwerten Rechtsanwendung, die von der Wirklichkeit ausgeht und im Ergebnis befriedigen muß. Der RFH trägt keine Bedenken, die Möglichkeit einer Berichtigung zu Gunsten des Pflichtigen, gesehen von der Auswirkung der Berichtigung auf den zu berichtigenden Steuerabschnitt selbst, dazu heranzuziehen, um den Steuerpflichtigen in Wirklichkeit, im finanziellen Gesamtergebnis einiger Jahre, steuerungünstiger zu stellen als ursprünglich. Der Grundsatz von Treu und

Glauben rechtfertigt es, daß der Pflichtige die steuerlichen Folgen seiner Bilanzunehrlichkeit auf sich zu nehmen hat.

cc) Der Gedanke von Treu und Glauben verbietet andererseits nicht in allen Fällen, wenn der Steuerpflichtige eine zu hohe Veranlagung mit verschuldet hat, die günstigere Berichtigung. Wenn z. B. der Steuerpflichtige die ihm obliegende Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben hat, weil er zur Zeit der Veranlagung seine Abschlüsse noch nicht erstellt hatte und das FA ihn nach § 117 AO im Wege einer Schätzung veranlagt, dann wird ein Anspruch auf günstigere Berichtigung auch unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht zu versagen sein, wenn nach Rechtskraft der Schätzungsveranlagung durch Betriebsprüfung festgestellt wird, daß bei der Schätzung günstige tatsächliche Umstände außer Betracht geblieben sind. Die Nichtvorlage der Steuererklärung ist allerdings ein Verstoß gegen die Mitwirkungspflicht bei der Veranlagung. Wenn aber die Steuerbehörde daraufhin schätzt, so wird damit nicht zum Ausdruck gebracht, daß der Pflichtige nicht bei nachträglicher Erbringung ordnungsgemäßer Besteuerungsunterlagen und bei Bestätigung dieser Unterlagen im Buchprüfungswege Anspruch auf eine Besteuerung hätte, die den tatsächlich vorliegenden Verhältnissen entspricht, vgl. VI A 638/33 vom 23. 5. 1933, RStBl 33 S. 541.

dd) Es fragt sich, ob der Verlust des Anspruchs auf günstigere Berichtigung bei selbstverschuldeter höherer Besteuerung auch für den Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen gilt oder ob angenommen werden kann, daß der Rechtsnachfolger durch das Verhalten des Rechtsvorgängers nicht zu Schaden kommen soll. Der Grundsatz von Treu und Glauben betrifft zwar die persönliche Beziehung zwischen Verpflichtetem und Berechtigtem, sodaß man bezweifeln könnte, ob die Folgen einer Verletzung des Grundsatzes auch zur Benachteiligung eines Dritten führen könne; andererseits ist der Rechtsnachfolger des Steuerpflichtigen diesem gegenüber kein Dritter, da er grundsätzlich in die Rechtsstellung des Vorgängers einzutreten hat, also auch in dessen Verpflichtungen wegen steuerunehrlichen Verhaltens. Es wird wohl im Einzelfall auf Art und Umfang der Rechtsnachfolge anzukommen haben. Metz (InduSt. 1936 I S. 186/188) will dem Rechtsnachfolger den Berichtigungsanspruch unter allen Umständen zuerkennen; entgegengesetzter Ansicht ist Becker, StW 34 Sp. 1064.

d) Die Tatsachenfeststellung innerhalb der Verjährungsfrist.

Wegen des Begriffs Verjährungsfrist darf ich auf die Ausführungen zu Nr. 1 von § 222 Abs. 1 verweisen.

Für die Berichtigung nach Nr. 2 ist Voraussetzung, daß das Bekanntwerden der neuen Tatsache noch in den Lauf der Verjährungsfrist fällt. Ob bereits die Kenntnis des Buchprüfers genügt oder erforderlich ist, daß das FA noch innerhalb des Fristablaufs von der Tatsache

erfährt, ist nur scheinbar von Wichtigkeit; die Frage beantwortet sich von selbst dadurch, daß die Buchprüfung als solche, d. h. der Beginn der Buchprüfung die Verjährung ohne weiteres unterbricht.

Becker StW 1932 Sp. 1399 stellt darüber Betrachtungen an, was der Gesetzgeber wohl mit der Feststellung der neuen Tatsache innerhalb der Verjährungsfrist gemeint habe. Es sei selbstverständlich, daß die Steuerbehörde auf verjährte Steuerfälle ihre Untersuchungen nicht mehr erstrecke, andererseits erscheine es unbillig, daß demjenigen Steuerpflichtigen, der beispielsweise durch Begehung von Steuerhinterziehungen die Verjährung des Steueranspruchs hinausgezögert habe, auch dann noch der Vorteil des § 222 Abs. 1 Nr. 2 teilhaftig werden könne, wenn dies dem steuerehrlichen Pflichtigen wegen bereits eingetretener Verjährung verwehrt sei. Die Betrachtung von Becker legt zweifellos eine Schwäche des Gesetzes bloß, die im Einzelfall zu großen Unbilligkeiten führen kann. Andererseits dürfte doch der gesetzliche Gedanke bezüglich des Nichtablaufs der Verjährungsfrist der gewesen sein, daß das Reich dem Steuerpflichtigen nur insoweit die Möglichkeit der günstigeren Berichtigung zuerkennen will, als unter entsprechenden Voraussetzungen auch noch eine erhöhende Berichtigung stattfinden kann. Würde man sich die Worte „vor Ablauf der Verjährungsfrist" aus der Nr. 2 gestrichen vorstellen, so könnte zeitlich unbegrenzt ein nicht mehr verjährender Berichtigungs- bzw. Erstattungsanspruch des Pflichtigen begründet werden, was nicht dem Sinne des Gesetzes entsprochen hätte.

e) Die niedrigere Veranlagung.

Auch hierwegen gelten in entsprechender Umkehrung die gleichen Grundsätze wie oben unter Nr. 1 zu § 222 Abs. 1 erörtert.

2. Die Wiederaufrollung der Veranlagung nach Abs. 1 Nr. 2.

a) Die Berichtigung hiernach bedingt ebenfalls Wiederaufrollung des ganzen Steuerfalles nach der tatsächlichen und rechtlichen Seite. Die Grenze der ursprünglich ausgesprochenen Steuer bezw. der Betrag des Feststellungsbescheides darf aber nicht überschritten werden, falls nicht gleichzeitig die Voraussetzungen des § 222 Abs. 1 Nr. 1 vorliegen (I A 183/33 vom 27. 9. 1933, RStBl 33 S. 1158).

Wenn die Voraussetzungen einer niedrigeren Veranlagung nach § 222 Abs. 1 Nr. 2 an sich gegeben sind, so kann bei der Wiederaufrollung des Steuerfalles, auch soweit der Sachverhalt gleichgeblieben ist, eine geänderte Rechtsauffassung des RFH zu Gunsten des Pflichtigen angewandt werden, ohne daß § 222 Abs. 2 hindernd im Wege stünde (VA 51/34 vom 29. 6. 1934, RStBl 34 S. 917), vgl. hiezu noch unten zu § 222 Abs. 2.

Die niedrigere Veranlagung im Berichtigungswege wird auch dadurch nicht ausgeschlossen, daß über den ursprünglich erhobenen

Steueranspruch in einer rechtskräftigen Rechtsmittelentscheidung bereits positiv entschieden worden ist. Bei Aufrollung des Falles darf jedoch von der rechtlichen Beurteilung der Rechtsmittelentscheidung nicht abgewichen werden, vgl. VI A 687/30 vom 20. 5. 1931 RStBl 31 S. 481.

b) Wegen der selbständigen Anfechtbarkeit des Berichtigungsbescheides vgl. wiederum § 234 AO.

IV. Die erhöhende Fehlerberichtigung, § 222 Abs. 1 Nr. 3.

1. Bedeutung und Zweck der Vorschrift.

Die Vorschrift des § 222 Abs. 1 Nr. 3 (des früheren § 212 Abs. 3 AO a. F.) ist der Einrichtung entsprungen, daß auch bei den Veranlagungssteuern, ebenso wie bei den Zöllen und Verbrauchssteuern, die Steuererhebung allgemein und im einzelnen von der Aufsichtsbehörde nochmals überprüft wird. Das Ziel dieser Nachprüfung ist, im Interesse des Steueraufkommens und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu wenig erhobene Steuer nachzuerheben, zuviel erhobene zu erstatten. Gegenüber dieser im Interesse einer ordnungsgemäßen Steuerverwaltung notwendigen Aufsichtstätigkeit läßt das Gesetz die Rechtskraftschranken zurücktreten; der Steuerpflichtige soll sich auf die Rechtskraft des Steuerbescheids nur der Steuerbehörde gegenüber berufen können, nicht auch der Aufsichtsbehörde, dem OFPr, dem RdF, dem Rechnungshof des Deutschen Reiches gegenüber. Die Aufsichtsbehörde hat das Recht und die Pflicht, Fehler aufzudecken, die eine höhere Veranlagung rechtfertigen. Inwieweit sich hieraus die Pflicht zur Aufdeckung von Fehlern im umgekehrten Sinne ergibt, wird unter Abs. 1 Nr. 4 noch zu erörtern sein.

Diese Zielrichtung der Nachprüfungstätigkeit der Aufsichtsbehörde deutet ohne weiteres darauf hin, daß unter „Fehler" nur die materielle Unrichtigkeit der Steuerveranlagung verstanden werden kann, andererseits die Feststellung des Fehlers als Ergebnis der Nachprüfung eine „Aufdeckung" auch dann darstellt, wenn sich die Steuerbehörde schon vorher der Unrichtigkeit ihrer Steuerfestsetzung bewußt geworden war. Hierüber wird im Folgenden noch des näheren zu sprechen sein.

2. Inhalt der Vorschrift des Abs. 1 Nr. 3.

Wenn bei einer Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde Fehler aufgedeckt werden, deren Berichtigung eine höhere Veranlagung rechtfertigt und die Verjährungsfrist noch nicht abgelaufen ist, findet eine Berichtigungsveranlagung usw. statt. Dies gilt nicht für die Steuern vom Einkommen, vom Ertrage, vom Umsatz und vom Vermögen (ausschließlich der Erbschaftssteuer).

a) Der „Fehler" im Sinne von Abs. 1 Nr. 3.

Hierunter fällt die materielle Unrichtigkeit der Veranlagung, mithin eine unzutreffende tatsächliche oder rechtliche Würdigung des Sachverhalts oder, allgemein gesagt, die unrichtige Anwendung des materiellen Steuerrechts auf den Tatbestand, sei es eines in einem Gesetz oder in einer Durchführungsverordnung enthaltenen Rechtssatzes. Die Abweichung von Vorschriften aus Verwaltungsanweisungen, die der Nachprüfung durch die Steuergerichte nicht unterliegen (Ausführungsbestimmungen, Richtlinien, Erlasse) bedeutet keinen Fehler in diesem Sinne, da hierunter nur der Verstoß gegen allgemeinverbindliche, nicht gegen nur innere, die Behörden bindende Rechtssätze zu verstehen ist. Wegen der grundsätzlichen Gleichstellung des Begriffes „Fehler" mit materieller Unrichtigkeit, vgl. II A 287/31 vom 7. 10. 1931 StW 32 Nr. 102.

Im Urteil VI A 1262/33 vom 29. 11. 1933 RStBl 33 S. 1308 sieht der RFH einen Fehler nicht als vorliegend an, wenn „ein zweifelhafter Tatbestand durch weitere Ermittlung geklärt und zweifelhafte Rechtsfragen durch die Steuerbehörde anders beurteilt werden als vorher durch das FA". Es fragt sich, ob diese Einschränkung des Fehlerbegriffs grundsätzlich besagen soll, daß die unrichtige Beurteilung zweifelhafter Fragen für das FA nicht als „Fehler" an sich im Sinne von Abs. 1 Nr. 3, 4 anzusehen ist. Ich möchte nicht annehmen, daß das Urteil soweit gehen wollte, zumal die neue Rechtssprechung ausdrücklich den entschuldbaren Rechtsirrtum des FA in den Fehlerbegriff miteinbezieht (siehe später). Andererseits bleibt tatsächlich für diejenigen Fälle, bei denen verschiedene Möglichkeiten rechtlicher Würdigung vertretbar erscheinen, ein gewisser Spielraum, der die Feststellung eines Fehlers stets mit einer gewissen Schwierigkeit verbinden wird. Eine alle Möglichkeiten gerecht werdende Begriffsbestimmung wird sich demnach schwerlich bilden lassen. In der Mehrzahl der Fälle, wo die Aufsichtsbehörde dem Ersuchen um Feststellung eines Fehlers nicht nachkommt, wird es sich darum handeln, daß die Sachdarstellung des Pflichtigen bei der ursprünglichen Veranlagung zu der vom FA gezogenen Rechtsfolge berechtigen konnte und erst nachträglich Gesichtspunkte geltend gemacht wurden, die eine andere rechtliche Beurteilung zulassen. Gerade in solchen Fällen wird die Abgrenzung des Fehlerbegriffs meist streitig bleiben.

Im Falle des Urteils III 334/37 vom 16. 12. 1937 RStBl 38 S. 74 ff. war unter anderem streitig, ob die „unrichtige Rechtsauffassung des FA über die damals schwer erkennbare Rechtslage" den Fehlerbegriff erfülle. Der RFH spricht hierzu ausdrücklich aus: „Ein Fehler im Sinne des § 222 Abs. 1 Nr. 3 AO ist jede unrichtige Veranlagung, auch wenn sie auf einem entschuldbaren Rechtsirrtum des FA beruht".

Diese Auslegung dürfte über diejenige in RStBl 33 S. 1308 bewußt hinausgehen. In der gleichen Linie liegt der Ausspruch in III e A

58/36 vom 10. 9. 1936 RStBl 36 S. 1009, daß „die Aufdeckung lediglich rechtlicher Fehler" ebenfalls zu einer Berichtigungsveranlagung nach § 222 Abs. 1 Nr. 3 führen muß. Das Urteil bemerkt weiter: „Sowohl die Fassung wie auch der Zweck des Gesetzes, der auf die Erzielung einer möglichst fehlerfreien Besteuerung gerichtet ist, schließen jeden Zweifel daran aus, daß eine Berichtigungsveranlagung auch auf die Aufdeckung von Rechtsfehlern gegründet werden kann".

b) Die Fehleraufdeckung gegenüber Rechtsmittelentscheidungen.

Gegenüber einer rechtskräftigen Rechtsmittelentscheidung, die sich zu der strittigen materiellen Rechtsfrage bereits geäußert hat, kann die Aufsichtsbehörde nicht etwa eine entgegengesetzte Rechtsauffassung vertreten und eine Berichtigungsveranlagung wegen fehlerhafter Sachbehandlung anordnen. Allerdings muß die Rechtsmittelentscheidung gerade zu der strittigen Frage unzweifelhaft Stellung genommen haben. Es gelten hier im wesentlichen die gleichen Gesichtspunkte wie zu § 222 Abs. 1 Nr. 2, wo der RFH auch gegenüber der unanfechtbaren Rechtsmittelentscheidung die begünstigende Berichtigungsveranlagung grundsätzlich zuläßt, jedoch mit der Einschränkung, daß bei der Aufrollung des Falles nicht von der Rechtsauffassung abgewichen werden darf, die der Rechtsmittelentscheidung zugrunde liegt, vgl. VI A 687/30 vom 20. 5. 1931 RStBl 31 S. 481 und III A 903/30 vom 10. 6. 1931 StW 1931 Nr. 767. Wenn zwar eine Rechtsmittelentscheidung zu dem Steuerfall vorliegt, die aber nicht zur Sache selbst, d. h. zu dem materiellen Steueranspruch selbst Stellung genommen hat, so ist die Aufsichtsbehörde in ihrer rechtlichen Beurteilung frei. Man denke an den Fall, daß lediglich wegen Fristversäumung ein Rechtsmittel als unzulässig verworfen worden ist usw. Wieweit die materielle Erkenntnis der Rechtsmittelbehörde reicht, kann nur im Einzelfall unter Berücksichtigung der näheren Umstände entschieden werden. Keinesfalls würde der Standpunkt, daß die Rechtsmittelbehörde stets verpflichtet sei, den ganzen Steuerfall materiell-rechtlich von amtswegen zu überprüfen und daß deswegen die Rechtsmittelentscheidung, soweit sie nicht die Rechtsauffassung der Vorbehörde ausdrücklich mißbilligt hat, diese gebilligt habe, einer lebensnahen Betrachtung der Dinge gerecht werden. In Wirklichkeit werden sich die Rechtsmittelbehörden schon aus Gründen der Verfahrensbeschleunigung in den allermeisten Fällen auf die gerade strittigen Fragen beschränken, sodaß man nur hinsichtlich der ausdrücklich in der Rechtsmittelentscheidung behandelten Gesichtspunkte eine Bindung für die nachträgliche Beurteilung durch die Aufsichtsbehörde (wie auch im Falle des Abs. 1 Nr. 1 u. 2 für die Beurteilung der Veranlagungsbehörde) wird annehmen können.

Es fragt sich, ob auch die rechtskräftige Einspruchsentscheidung hinsichtlich ihrer rechtlichen Würdigung die Aufsichtsbehörde binden

kann. Die Frage ist bereits von Becker im StW 1932 Sp. 271 dahin beantwortet worden, daß Einspruchentscheidungen hinsichtlich der Rechtskraftwirkung nicht wie Rechtsmittelentscheidungen sondern genau so wie Steuerbescheide zu behandeln seien. Im Urteil III e 27/37 vom 16. 12. 37 RStBl 38 S. 20 läßt der RFH eine Fehlerberichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 3 ausdrücklich auch dann zu, wenn sich die Fehleraufdeckung auf Streitpunkte bezieht, über die bereits durch einen Einspruchsentscheid rechtskräftig entschieden ist. Die entgegengesetzte frühere Rechtsprechung des RFH wird hier ausdrücklich verlassen. Die Entscheidung ist im wesentlichen auf § 1 StAnpG gestützt, der die gleichmäßige und gerechte Erfassung aller steuerpflichtigen Tatbestände in den Vordergrund stelle. Das Bedenken, daß auch in der Entscheidung über einen Einspruch die Entscheidung einer Rechtsmittelbehörde liege und die Grenzen zwischen Verwaltung und Rechtsprechung nicht verwischt werden dürften, müsse hier zurücktreten. Der Einspruchsbescheid sei zwar Rechtsmittelentscheidung, aber keine Entscheidung eines unabhängigen Steuergerichts, da die Aufsichtsbehörden nicht nur in der Lage waren, das FA anzuweisen, Einspruchsentscheidung in bestimmtem Sinn zu erlassen, sondern auch bereits ergangene Bescheide wieder außer Kraft zu setzen (§§ 46 Abs. 2, 91, 94, Abs. 4 AO).

Seweloh bemerkt hierzu im StW 38 Sp. 141, daß nach seiner Ansicht auch schon vor dem Geltungsbereich des StAnpG im gleichen Sinne zu entscheiden gewesen wäre.

c) Die Aufsichtsbehörde.

Als Aufsichtsbehörde kommt nur in Betracht: der jeweils übergeordnete OFPr, der RdF und der Rechnungshof des Deutschen Reiches vgl. I A 233/32 vom 18. 10. 1932 RStBl 1932 S. 1006. Das FG ist niemals Aufsichtsbehörde des FA, vgl. VI A 215/36 vom 25. 3. 1936 RStBl 36 S. 407.

Bei welcher Gelegenheit die Aufsichtsbehörde tätig wird und die fehlerhafte Veranlagung feststellt, ist gleichgültig. Hauptsächlich kommen innerdienstliche Nachprüfungen allgemeiner Art in Betracht, aber auch die Nachprüfung einzelner Fälle, deren Vorlage die Aufsichtsbehörde ausdrücklich verlangt hat.

d) Die höhere Veranlagung.

Die Berichtigung des aufgedeckten Fehlers muß eine höhere Veranlagung rechtfertigen. Wegen des Begriffs vgl. oben zu Abs. 1 Nr. 1. Da die Fehleraufdeckung eine neue Veranlagung im Gefolge hat, die Veranlagung aber die Wiederaufrollung eines gesamten Steuerfalles bedingt, kann bei Vorliegen der hierfür gebotenen Voraussetzungen die Berichtigungsveranlagung auf Grund Abs. 1 Nr. 3 durchaus auch

zu einer niedrigeren Veranlagung führen (wenn z. B. der OFPr im Zusammenhang mit der Aufdeckung eines Rechtsfehlers die Vornahme einer Buch- und Betriebsprüfung anordnet, der Prüfer dann selbst zwar günstige Momente nicht feststellt, aber die von ihm zur nochmaligen Prüfung herausgestellten Gesichtspunkte nachträglich zur Ermittlung günstiger Tatsachen führen).

e) Der Nichtablauf der Verjährung.

Das Gesetz verlangt, daß der Berichtigungsbescheid innerhalb der Verjährungsfrist erlassen wird. Wegen des Unterschieds gegenüber Abs. 1 Nr. 4 vgl. den folgenden Abschnitt. Wegen des Begriffs Verjährung darf auf die Ausführungen unter Abs. 1 Nr. 1 und 2 verwiesen werden.

f) Ausdehnungsbereich von Abs. 1 Nr. 3.

Die erhöhende Berichtigung nach Abs. 1 Nr. 3 ist ausdrücklich ausgeschlossen für die Steuern vom Einkommen, vom Ertrag, vom Umsatz und vom Vermögen (ausschließlich der Erbschaftssteuer). Es bleiben demnach für den Geltungsbereich der Vorschrift nur die Erbschaftssteuer, die Grunderwerbssteuer und die Reichsfluchtsteuer, vgl. wegen der letzteren III A 116/36 vom 29. 10. 1936 RStBl 36 S. 1095, wo ausdrücklich gesagt ist, daß die Reichsfluchtsteuer nicht zu den Steuern vom Vermögen gehöre[77]).

Die Aufbringungsumlagen gehören zu den Steuern vom Vermögen, vgl. III A 315/34 vom 9. 7. 1936 RStBl 36 S. 835.

Der Grund, warum Abs. 1 Nr. 3 gerade hinsichtlich der wichtigsten Steuern eine Berichtigung wegen Fehleraufdeckung durch die Aufsichtsbehörde nicht zuläßt, ist, wie Zitzlaff in StW 1936 Sp. 1500 bemerkt, mehr ein geschichtlicher, als ein aus dem heutigen Aufbau von Gesetzgebung und Steuerverwaltung bedingter. Man könnte daran denken, daß gerade auf dem Gebiet der von Abs. 1 Nr. 3 nicht betroffenen Steuern das Veranlagungsverfahren in ganz besonderer Weise verfeinert und dadurch die Verwirklichung des Steueranspruchs auf andere Weise hinreichend gesichert sei. Dieser Gedanke reicht aber nicht dazu hin, die unterschiedliche Behandlung, die in Abs. 1 Nr. 3 hinsichtlich der großen Veranlagungssteuern vorgesehen ist, zu begründen, ganz abgesehen von der Zweifelhaftigkeit einer solchen Betrachtungsweise. Zitzlaff aaO. bemerkt, daß der Grund der Beschränkung des Abs. 1 Nr. 3 auf die sog. einmaligen Steuern heute nicht mehr ersichtlich sei.

---

[77]) Besteuerungsgegenstand ist hier nicht das Vermögen, sondern die Aufgabe des inländischen Wohnsitzes; das Vermögen ist lediglich Bemessungsgrundlage.

Hieraus ist es besonders verständlich, daß gerade die Regelung des Abs. 1 Nr. 3 der heute geltenden nationalsozialistischen Betrachtung der Steuergesetze eine breite Angriffsfläche geboten hat. Staatssekretär Reinhardt bezeichnet in seiner Münchener Rede vor der Akademie für Deutsches Recht (RStBl 1936 S. 1041 ff., 1053) die Nichteinbeziehung der großen Veranlagungssteuern in die Berichtigung auf Grund Fehleraufdeckung durch die Aufsichtsbehörde als nicht mehr mit nationalsozialistischer Tatbestandsbeurteilung vereinbar. Vgl. hierüber die Ausführungen zu § 1 StAnpG.

Der RFH hat ungeachtet der Auffassung von Reinhardt und der dadurch beeinflußten Stellungnahme der Steuerverwaltung und des ihr nahestehenden Schrifttums den Abs. 1 Nr. 3 auch noch in neuester Zeit als in vollem Umfang gültig erklärt. Vgl. beispielsweise VI A 215/37 vom 28. 4. 1937 RStBl 37 S. 633.

Für die Berichtigung materiell-rechtlicher Fehler, die bei der Steuerveranlagung unterlaufen, kommt, seitdem der RFH zur Frage der Berichtigung der sog. offenbaren Unrichtigkeit einen weitergehenden Standpunkt eingenommen und die Erstreckung dieses Begriffs auch auf Rechtsfehler für grundsätzlich zulässig erklärt hat, in weitem Umfang § 92 Abs. 3 AO in Betracht. Auch im Wege der Berichtigung nach § 94 AO (mit Zustimmung des Pflichtigen) wird in gewissem Umfang die Berichtigung fehlerhafter Rechtsanwendung vorgenommen werden können.

§ 222 Abs. 1 Nr. 3 wird daher künftighin hauptsächlich nur noch für diejenigen Fälle in Betracht kommen, wo die fehlerhafte Rechtsanwendung nicht auf einem offensichtlichen Versehen des FA beruht oder wo der Pflichtige seine Zustimmung zu einer Berichtigung nach § 94 nicht zu erteilen bereit ist. Vgl. insoweit auch Zitzlaff StW 1936 Sp. 1503.

V. Die Fehlerberichtigung zu Gunsten des Steuerpflichtigen

§ 222 Abs. 1 Nr. 4 AO.

1. Bedeutung.

Entsprechend Abs. 1 Nr. 2, der auf die erhöhende Berichtigung wegen Bekanntwerdens von neuen Tatsachen die gleichartige, günstigere Berichtigung vorsieht, stellt Abs. 1 Nr. 4 der Vorschrift des Abs. 1 Nr. 3 die Fehlerberichtigung zu Gunsten des Pflichtigen gegenüber. Der wichtigste Unterschied des Abs. 1 Nr. 4 gegenüber der inhaltlich am nächsten stehenden Vorschrift des Abs. 1 Nr. 3 ist der, daß Nr. 4 auch für die großen Veranlagungssteuern (vom Einkommen.

Ertrag, Umsatz und Vermögen) Gültigkeit hat; die Bestimmung erstreckt sich mithin auf den ganzen Geltungsbereich des § 222 AO.

2. Die Voraussetzungen der Berichtigung.

a) Sachliche Voraussetzung der Berichtigungsveranlagung nach Abs. 1 Nr. 4 ist, daß die Aufsichtsbehörde einen Fehler in der materiellrechtlichen Behandlung des Steuerfalls aufgedeckt hat, dessen Berichtigung eine niedrigere Veranlagung rechtfertigt. Solange die Verwaltungsbehörde einen Fehler nicht aufgedeckt hat, kann wegen Rechtsfehlern eine Berichtigungsveranlagung nicht vorgenommen werden. Der Pflichtige kann daher auch in dem gegen die Ablehnung von Berichtigungsveranlagungen gegebenen Berufungsverfahren (235 Nr. 1 AO) nicht erzwingen, daß die Verwaltungsbehörde einen Fehler aufdeckt, vgl. III A 809/31 vom 22. 10. 31 RStBl 31 S. 857. Gegen die Ablehnung einer vom Steuerpflichtigen beantragten Nachprüfung der Aufsichtsbehörde zum Zweck der Fehleraufdeckung steht nur der Verwaltungsweg offen.

Die Fehleraufdeckung durch die Aufsichtsbehörde ist mithin materielle Voraussetzung für den Berichtigungsanspruch des Steuerpflichtigen[78]).

Die Frage des Rechtsanspruchs auf die Berichtigung aus Abs. 1 Nr. 4 hat die Rechtsprechung mehrfach beschäftigt. Der RFH hat nie einen Zweifel darüber gelassen, daß weder nach dem vor dem 1. 1. 31 noch nach dem seitdem geltenden Recht ein im Berufungsverfahren durchsetzbarer Rechtsanspruch auf Aufdeckung eines Fehlers durch die Aufsichtsbehörde bestehe. Der Berichtigungsanspruchs nach § 235 kommt erst zu Raum, wenn und sobald die Aufsichtsbehörde einen zu Ungunsten des Pflichtigen gemachten Fehler aufgedeckt hat. Vgl. VI A 138/31 vom 18. 2. 31 RStBl 31 S. 172; III A 932/31 vom 16. 6. 32 RStBl 32 S. 658; I B 2/32 vom 14. 9. 32 StW 32 Nr. 978; I A 233/32 vom 18. 10. 32 RStBl 32 S. 1006.

Die Auffassung von Trapp[78]), der aus dem allgemeinen Gedanken heraus, daß der Staat einen von ihm zu Unrecht erhobenen Steuerbetrag zurückerstatten und der davon betroffene Steuerpflichtige einen im Rechtsweg verfolgbaren Anspruch auf Zurückerstattung haben müsse, a priori ein subjektives Recht des Steuerpflichtigen auf die Fehlerberichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 4 unterstellt und in der Prüfungstätigkeit und Fehleraufdeckung der Aufsichtsbehörde nur eine formelle Voraussetzung für den an sich bestehenden materiellen Berichtigungsanspruch sehen will, ist vom RFH grundsätzlich abgelehnt worden. Vgl. III A 932/31 aaO. Kühn[79]) scheint für möglich zu

[78]) a. A. Trapp: StW 32 Sp. 1334, der das Urteil III A 932/31 hierbei ausdrücklich angreift.

[79]) Allgem. Steuerrecht 1938, S. 157.

halten, einen Berichtigungsanspruch aus dem Grundsatz von Treu und Glauben heraus zu begründen und durchzusetzen. Wenn der besagte Grundsatz auch das ganze Berichtigungswesen beherrscht, so halte ich diese Anschauung doch für abwegig. Der Grund, warum die Berichtigung materieller Veranlagungsfehler von der formellen Feststellung durch die Aufsichtsbehörde abhängig ist, besteht darin, daß die Verwaltung nicht beständig mit Berichtigungsanträgen bedrängt werden soll, die darauf gestützt sein können, daß Veranlagungen, die vielleicht schon seit Jahren rechtskräftig sind, nicht dem Gesetz entsprächen, also einen Fehler enthielten usw. Es würde zu einer fast völligen Beseitigung der Rechtskraftwirkung führen, wenn derartige Anträge ohne weiteres im Berufungsverfahren verfolgt werden könnten. Der Gesetzgeber wollte dem pflichtmäßigen Ermessen der höheren Verwaltung überlassen wissen, ob sie durch Feststellung des Veranlagungsfehlers den materiellen Anspruch auf Berichtigung begründen will oder nicht. Dieses Ermessen darf von den Steuergerichten auch nicht etwa auf seine Übereinstimmung mit Treu und Glauben nachgeprüft werden mit der Folge, daß bei Verneinung dieser Übereinstimmung ein materieller Anspruch auf Berichtigung gewährt würde. Man wird hier sogar soweit gehen müssen, daß auch ein offensichtlicher Verstoß gegen Treu und Glauben und damit ein offensichtlicher Verstoß gegen die §§ 1 und 2 StAnpG nicht dazu führen darf, die Steuergerichte einzuschalten. Der Gesetzgeber hat für die Ablehnung der Fehleraufdeckung, soweit es sich um den OFPr handelt, die Aufsichtsbeschwerde zum RdF vorgesehen. Durch diese Aufsichtsbeschwerde ist die Einhaltung des Grundsatzes von Treu und Glauben hinreichend verbürgt. Es geht insbesondere nicht an, gegenüber dem vom RdF selbst nach § 2 Abs. 2 u. 3 StAnpG zutreffenden Ermessungsentscheid eine Nachprüfung durch die Gerichte zuzulassen.

b) Hinsichtlich des Fehlerbegriffs darf auf die Ausführungen zu Abs. 1 Nr. 3 verwiesen werden, da insoferne die gleichen Grundsätze zu gelten haben. Auch wegen des Begriffs „Aufsichtsbehörde" vgl. oben zu Abs. 1 Nr. 3. Bezüglich der Rechtfertigung einer niedrigeren Veranlagung gilt das zu Abs. 1 Nr. 2 Gesagte.

c) Die Fehleraufdeckung muß innerhalb der Verjährungsfrist stattfinden; die Berichtigung selbst kann später noch verlangt und vorgenommen werden. Insofern unterscheidet sich Abs 1 Nr. 4 vom Abs. 1 Nr. 3 grundsätzlich, da nach Nr. 3 der Berichtigungsbescheid selbst noch innerhalb der Verjährungsfrist ergehen muß.

VI. Das Verbot der Berichtigung auf Grund geänderter höchstrichterlicher Rechtsprechung, § 222 Abs. 2.

1. Allgemeines zur Auslegung der Vorschrift.

Nach § 222 Abs. 2 AO darf eine Berichtigungsveranlagung usw. nicht auf eine nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des RFH gegründet werden, in der eine Rechtsfrage im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Sachverhalt betreffenden höchstrichterlicher Entscheidung entschieden wird.

Beim ersten Nachdenken drängt sich die Frage auf, in welchem Verhältnis diese Vorschrift steht zu den Bestimmungen in Abs. 1. Wie wäre es denn, wenn Abs. 2 nicht bestünde? Ist eine geänderte höchstrichterliche Entscheidung eine neue Tatsache, ein neues Beweismittel, stempelt sie etwa eine vorherige Sachbehandlung, die ihr nicht Rechnung getragen hat, zu einer fehlerhaften? Man wird diese Fragen wohl alle verneinen müssen. Der Abs. 2 erscheint also auf den ersten Blick nicht etwa als eine Einschränkung des Abs. 1.

Der Sinn der Vorschrift ist reichlich dunkel und auch an Hand der Rechtsprechung nicht restlos zu ergründen. Becker widmet ihrer Bedeutung (in StW 33 Sp. 320 ff) eine ausführliche Betrachtung und kommt zu dem Ergebnis, daß Sinn und Wortlaut der Bestimmung nicht im Einklang miteinander stehen. Inwieweit sich die Rechtsprechung des RFH den hier erwähnten Ausführungen von Becker anschließt, ist nicht zweifelsfrei erkennbar. Jedenfalls nimmt ein neueres Urteil (IV 205/37 vom 10. 2. 38, vgl. unten) ausdrücklich hierauf Bezug.

Zunächst dürfte danach folgendes zu beachten sein: es geht nicht an, eine Berichtigung auf eine Entscheidung des RFH allein begründen zu wollen. Demnach muß der Gedanke des Gesetzgebers der gewesen sein, bei Vornahme einer Berichtigung nach § 222 Abs. 1 die Berücksichtigung einer zwischen dem ursprünglichen Bescheid[80]) und der Berichtigung ergangenen geänderten Rechtsprechung des RFH in gewissem Sinn einzuschränken.

Die heutige Gestalt der Vorschrift ist entwickelt aus § 212 Abs. 4 AO a. F. Diese lautete entsprechend den §§ 212 Abs. 1—3 AO a. F., wo nur die Berichtigung zu Ungunsten des Pflichtigen vorgesehen war wie folgt:

> „Eine Neuveranlagung darf nicht auf eine nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des RFH gegründet werden, in der die Steuerpflicht im Gegensatz zu einer früheren einen gleichen Tatbestand betreffenden höchstrichterlichen Entscheidung bejaht wird".

[80]) Vgl. hierüber und über die Bedeutung der Worte „nach Entstehung des Steueranspruchs" den Schlußabsatz dieser Ausführungen zu § 222 Abs. 2.

Hieraus geht eine offensichtlich dem Pflichtigen günstige Tendenz hervor. Daß eine solche dem Gesetzgeber auch tatsächlich bei Einfügung des Absatz 4 in den alten § 212 AO vorgeschwebt hat, ist nach der Entstehungsgeschichte der Vorschrift nicht zweifelhaft, vgl. Becker, aaO. Sp. 322.

Die neue Fassung der Vorschrift ist wie die Gesetzesbegründung feststellt

> „eine Folge davon, daß in dem neuen § 212 Abs. 1 Nr. 2 Berichtigungsveranlagungen auf Grund neuer Tatsachen auch zu Ungunsten — es sollte richtig heißen zu Gunsten — des Steuerpflichtigen zugelassen werden".

Da die Begründung der Gesetzesänderung im übrigen aber die dem ursprünglichen § 212 Abs. 4 zugrunde liegende, dem Steuerpflichtigen günstige Einstellung nicht berührt, also für die neue Vorschrift nicht in Abrede stellt, bleibt der große Zweifel, ob die neue Vorschrift trotzdem auch, entgegen der ihr zugrunde liegenden Tendenz, auch zu Ungunsten des Pflichtigen ausschlagen soll. Wenn beispielsweise (Beispiel von Becker) bei einer erhöhenden Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 der Pflichtige bittet „nunmehr doch zu berücksichtigen, daß ihm seinerzeit auf Grund der früheren, inzwischen geänderten Rechtsprechung eine Brandentschädigung, die den Buchansatz des abgebrannten Gebäudes weit überstiegen habe, im Umfange des Übersteigens zu Unrecht als Gewinn angerechnet sei", so wäre nach der alten Fassung des Gesetzes diesem Verlangen ohne weiteres stattzugeben gewesen. Becker erklärt es für untragbar, daß dem jetzt anders sein solle.

Auch Becker verneint, daß die Berichtigung an sich auf eine neue Entscheidung des RFH „gegründet" werden könne. Den Verfassern der ursprünglichen Vorschrift sei die Tragweite der Berichtigung zunächst noch nicht erkennbar gewesen. Die Rechtsprechung habe aber seitdem den Grundsatz der Wiederaufrollung des ganzen Steuerfalles mit der Möglichkeit der Berichtigung von Rechtsirrtümern für und wider den Steuerpflichtigen entwickelt. Es widerspreche dem natürlichen Gefühl, wenn bei einer nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 zulässigen Berichtigung auch noch der Wechsel der höchstrichterlichen Rechtsprechung zum Nachteil des Pflichtigen berücksichtigt werde. So müsse man wohl, besonders wenn man die dem Steuerpflichtigen freundliche Einstellung der Verfasser der Vorschrift berücksichtige — Abs. 4 des § 12 entstammt nicht dem Becker'schen Entwurf der AO, sondern wurde von dem Ausschuß nachgebracht —, zu dem Ergebnis kommen, daß die Vorschrift einen Wechsel der höchstrichterlichen Rechtsprechung bei der Neuaufrollung des Steuerfalles zum Nachteil des Pflichtigen schlechthin nicht habe berücksichtigt wissen wollen. Das Ergebnis faßt Becker wie folgt zusammen: Entweder habe § 222 Abs. 2 überhaupt außer Anwendung zu bleiben oder er habe den Sinn, daß bei Neuaufrollung eines Steuerfalles gelegentlich einer Berich-

tigungsveranlagung usw. die Steuerpflicht nicht zum Nachteil des Pflichtigen im Sinne einer nach Entstehung des Steueranspruchs erlassenen Entscheidung des RFH bejaht oder verneint werden dürfe, in der die Steuerpflicht im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Sachverhalt betreffenden Entscheidung des RFH entschieden werde.

Als unbefriedigendes Moment verbleibt bei dieser Betrachtung m. E., daß danach der Steuerpflichtige einen Rechtsschutz in Anspruch nehmen könnte, für den andererseits der Steuerbehörde kein Ausgleich eingeräumt würde. Insofern fügt sich diese Auslegung nicht in die heutige, durchweg nach dem Grundsatz von Treu und Glauben (§ 1 StAnpG) ausgerichtete Beurteilung des § 222 ein. Wenn beispielsweise ein Kaufmann in einem Verlustjahr seine „Dubiosen" absichtlich zu hoch bewertet, um auf Grund des Bilanzenzusammenhangs für das nächste, einen hohen Gewinn versprechende Geschäftsjahr steuerlich günstiger zu fahren, so kann dann doch, wenn das verkürzte Steuerergebnis des nächsten Jahres unter Berichtigung der Anfangsbilanz erhöht wird, dem Steuerpflichtigen nicht gestattet sein, eine etwa inzwischen ergangene günstigere Rechtsprechung des RFH bei der Wiederaufrollung des Falles für sich auszuwerten; andererseits dürfte ihm nicht zu gestatten sein, sich gegen die Anwendung einer inzwischen ergangenen, für ihn ungünstigen Entscheidung des RFH zur Wehr zu setzen. Es wird bei Auslegung nach § 1 StAnpG nicht als Sinn des Abs. 2 anzuerkennen sein in Fällen, wo die steuerunehrliche Haltung des Pflichtigen bei der ursprünglichen Veranlagung die tatsächliche oder rechtliche Beurteilung in eine falsche Bahn gelenkt hat, ein Schutzwall für den Pflichtigen zu sein. Wenn nachträglich die rechtliche Beurteilung auf Grund eines Wechsels der höchstrichterlichen Rechtsprechung für ihn ungünstiger ausfallen muß als sie ausgefallen wäre, wenn er schon von Anfang an seine Verhältnisse pflichtgemäß klargelegt hätte, so muß das hingenommen werden.

Man wird wohl die Grenze, im Sinne der Auslegung von Becker, wie folgt ziehen müssen: Der dem Steuerpflichtigen freundlichen Einstellung der Vorschrift wird auch heute noch soweit Rechnung zu tragen sein, als bei Wiederaufrollung des Steuerfalls im Berichtigungsweg der dem Steuerpflichtigen günstige Wechsel der RFH-Rechtsprechung grundsätzlich berücksichtigt, der dem Steuerpflichtigen ungünstige Wechsel der Rechtsprechung grundsätzlich nicht berücksichtigt wird, soweit nicht der Grundsatz von Treu und Glauben die Berücksichtigung der neuen Entscheidung verbietet bzw. die Anwendung der ungünstigen neuen Entscheidung gebietet.

Die Vorschrift bedarf, um für die Praxis anwendbar zu sein, in weitem Umfange einer Auslegung bzw. Umdeutung; gerade deshalb wird es geboten sein, bei ihrer Anwendung die durch § 1 StAnpG gebotenen Grundsätze soweit als möglich zur Geltung kommen zu lassen.

2. Die Rechtsprechung.

Im folgenden wird an Hand der Rechtsprechung noch des näheren festzustellen sein, ob und inwieweit der RFH sich der Auffassung von Becker über die Bedeutung des § 222 Abs. 2 anschließt.

a) In der Entscheidung V A 31/34 vom 29. 6. 34 RStBl 34 S. 917 ist ausgeführt, daß bei einer Berichtigungsveranlagung nach § 222 Abs. 1 Nr. 1 eine erst nach Entstehung des Steueranspruchs erlassene Entscheidung des RFH die Berichtigung zugunsten des Pflichtigen nach Abs. 1 Nr. 2 nicht begründen könne. Das Urteil verweist an das FG zurück, damit dieses feststelle, ob sich nicht auf Grund der Buch- und Betriebsprüfung eine neue Tatsache nach Abs. 1 Nr. 2 ergebe, und führt dann wörtlich aus:

> „Sollten sich bei anderweitiger Prüfung die angegebenen Voraussetzungen der Berichtigungsveranlagung nach § 222 Abs. 1 Nr. 2 für 1929 als vorliegend erweisen, dann werden, da für diese Berichtigung zu Gunsten der Steuerpflichtigen die Grenze des früheren Steuerbescheids nach § 243 AO nicht gelten kann . . . ., auch die unmittelbaren Lieferungen . . . . grundsätzlich als steuerfrei behandelt werden können. Der Umstand, daß diese Rechtsfrage erst in einer nach Entstehung des Steueranspruchs erlassenen Entscheidung des RFH im Gegensatz zu einer früheren, einen gleichen Sachverhalt betreffenden Entscheidung entschieden worden ist, hindert ihre Berücksichtigung nicht, wenn die Niedrigerveranlagung im Sinne von § 222 Abs. 1 Nr. 2 durch das Bekanntwerden einer anderen Tatsache bedingt wird".

Im Gegensatz zu Becker will demnach der RFH bei erhöhender Berichtigung die Berücksichtigung einer seit Entstehen des Steueranspruchs ergangenen günstigeren Rechtsprechung nicht zulassen. Nur wenn die Voraussetzungen der günstigeren Berichtigung an sich gegeben sind, darf auch die günstigere neue Rechtsprechung zum Zuge kommen.

b) In der Entscheidung IV 205/37 vom 10. 2. 38 RStBl 38 S. 282 gibt der RFH dem Sinne des Abs. 2 „für alle Fälle wie sie hier in Frage stehen" eine Deutung dahin, daß „auch wenn neue Tatsachen und Beweismittel in Frage kommen, eine Änderung der Rechtsprechung des RFH allein nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen ausfallen soll".

Hiernach scheint der RFH auch die ungünstigere Rechtsprechung, die seit Entstehung des Steueranspruchs ergangen ist, bei Vorliegen von neuen Tatsachen nach Abs. 1 Nr. 1 berücksichtigt wissen zu wollen, nicht dagegen, wenn nur neue Tatsachen nach Abs. 1 Nr. 2 vorliegen. Interessieren dürften aus der zuletzt genannten Entscheidung folgende allgemeine Bemerkungen über § 222 Abs. 2:

> „Richtig ist, daß sich auch in der Zeit nach dem Umbruch der RFH schon auf den Standpunkt gestellt hat, daß diese heute noch trotz wiederholter Änderungen der AO aufrecht erhaltene Bestimmung auch jetzt noch ihre Bedeutung hat. Die Bedeutung dieser Vorschrift darf aber, besonders vom Standpunkt nationalsozialistischer Weltanschauung aus, nicht überspannt

weren. Die Vorschrift ist nicht deutlich gefaßt und kann deshalb zu Zweifeln über die richtige Auslegung Anlaß geben. Vgl. dazu Becker, StW 1933 I Sp. 320 ff.".

Hier wird also ausdrücklich auf die oben besprochenen Ausführungen von Becker verwiesen, ohne daß sich der RFH ihnen anzuschließen scheint.

c) Ein Zusammenstoß mit früherer Rechtsprechung des RFH kann übrigens, wenn es gilt, bei einer Berichtigungsveranlagung eine neuere Entscheidung des RFH zu berücksichtigen, nur dann eintreten, wenn die frühere Entscheidung des RFH eine bestimmte Stellungsnahme zum gleichen Sachverhalt aufgewiesen hat. Es muß in einer für die Berichtigungsveranlagung entscheidenden Rechtsfrage zur Zeit der ersten Veranlagung eine bestimmte Stellungnahme des RFH schon vorgelegen haben, vgl. IV 205/37 aaO.

d) Die Nichtanwendbarkeit der neuen Rechtsprechung kommt auch nur dann in Betracht, wenn die einander widersprechenden Entscheidungen nicht lediglich in einer Verfahrensfrage von einander abweichen, sondern sich auf den materiellen Steueranspruch beziehen, vgl. VI A 1075/32 vom 15. 12. 32, RStBl 33 S. 42. In dieser Entscheidung handelt es sich um folgendes: Der RFH hatte früher zur Frage der Maßgeblichkeit der einheitlichen Gewinnfeststellung für die Veranlagung (vgl. oben zu § 218 Abs. 4) einen anderen Standpunkt vertreten als heute; eine vor Erlassung der einheitlichen Gewinnfeststellung ergangene rechtskräftige Veranlagung konnte nach früherer Rechtsprechung auch dann, wenn der Gewinnfeststellungsbescheid die Veranlagung als unrichtig erwies, nur unter den Voraussetzungen der Berichtigungsveranlagung (§ 212 Abs. 1 AO a. F.), geändert werden. Im Urteilsfall hatte die rechtskräftige Veranlagung des OH-Gesellschafters auf 7600.— RM. gelautet, während nach der einheitlichen Gewinnfestsetzung sein Gewinnanteil mehr als 30.000.— RM. betrug; das Veranlagungs-FA erhöhte daraufhin im Berichtigungsweg unter Bezugnahme auf die inzwischen im Sinne der heutige Auffassung (vgl. oben) geänderte Rechtsprechung. Das Urteil hat die Berichtigung für zulässig erklärt, da die neue Rechtsprechung lediglich das formelle Steuerrecht[81]) betroffen, nicht aber „die Steuerpflicht im Gegensatz zu einer früheren ... Entscheidung bejaht" hatte.

Es braucht nur nebenbei erwähnt zu werden, daß § 222 Abs. 2 einen Veranlagungs- oder Feststellungsfall nach Abs. 1 voraussetzt, also einen Fall, bei dem „schon von Anfang an mit einer genügenden Prüfung des Sachverhalts durch das FA zu rechnen ist". Die Beschränkung des Abs. 2 für die Neuaufrollung des Steuerfalls an Hand geänderter Rechtsprechung gilt deshalb grundsätzlich nicht für Steuerfälle, die außerhalb des formellen Veranlagungsverfahrens erledigt werden, z. B. Lohn-

[81]) Nämlich die Frage der Maßgeblichkeit der gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlage.

steuernachforderungen (VI A 437/30 vom 26. 3. 30 RStBl 30 S. 378; VI A 131/34 vom 1. 3. 34 RStBl 34 S. 709). Hier ist bis zur Verjährung des Steueranspruchs eine Steuernachforderung nach § 223 AO auch unter ausdrücklicher Berufung auf veränderte oberstrichterliche Rechtsprechung zulässig.

e) Das Ausmaß und die Bedeutung der Änderung der oberstrichterlichen Rechtsprechung ist, soweit das materielle Recht berührt wird, für die Anwendbarkeit oder Nichtanwendbarkeit des Abs. 2 ohne Belang. Die Änderung der Rechtsprechung kann der allgemeinen grundsätzlichen Bedeutung völlig entbehren, u. U. aber auch einer Rechtsänderung gleichzuachten sein. Der RFH hat mit Urteil III 324/37 vom 13. 1. 38 RStBl 38 S. 178 ausgesprochen, daß auch die einer Rechtsänderung gleichzuachtende Änderung der Rechtsprechung nicht entgegen § 222 Abs. 2 zur Berichtigung einer rechtskräftigen Veranlagung führen könne. Rechtsänderungen durch die Rechtsprechung (Beispielsfall: III A 220/36 vom 8. 1. 37 RStBl 37 S. 107) seien zwar in einem anhängigen Verfahren zu berücksichtigen, sogar — in Abweichung von § 296 Abs. 4 AO — auch dann, wenn im ersten Rechtsgang schon eine abweichende Entscheidung des RFH ergangen ist; keinesfalls könnten aber solche Schwankungen oberstrichterlicher Rechtsprechung eine stärkere Wirkung äußern als Gesetzesänderungen. Hinsichtlich dieser gebe es aber keinen allgemeinen Rechtsgrundsatz, daß sie auch rechtskräftige Entscheidungen ergreifen, im Gegenteil, es gälte die Regel, daß die Rechtskraft vorgehe, und nur einzelne Gesetze legten sich ausdrücklich rückwirkende Kraft bei.

3. Die Änderung der Rechtsprechung „nach Entstehung des Steueranspruchs".

Ein Moment der Unklarheit dürfte Abs. 2 insofern noch aufweisen, als die Vorschrift auf eine Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung „nach Entstehung des Steueranspruchs" abstellt. Der Steueranspruch entsteht mit der Verwirklichung des Tatbestands, an den das Gesetz die Steuer knüpft (§ 3 Abs. 1 StAnpG). Mithin ist die Veranlagung grundsätzlich keine Voraussetzung des Steueranspruchs. Wenn zwischen der Entstehung der Steuerschuld und der ersten Veranlagung eine Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung stattfindet, so muß zweifellos das FA die Änderung berücksichtigen, da sonst bereits die erste Veranlagung einer Nachprüfung im Rechtsmittelverfahren nicht standhalten könnte. Bei einer Wiederaufrollung im Berichtigungsverfahren darf m. E. eine derartige neue Rechtsprechung, die schon bei der ersten Veranlagung zu beachten gewesen wäre, uneingeschränkt zum Zuge kommen. Es ist daher wohl nicht der Zeitpunkt der Entstehung des Steueranspruchs, sondern der Zeitpunkt der ersten Veranlagung im Sinne von § 222 Abs 2 von Bedeutung. Anders kann auch

der gesetzliche Sinn des Abs. 2 nicht ausgelegt werden. Der Wortlaut der Vorschrift weist allerdings nach der entgegengesetzten Richtung. Auch Becker StW 33 Sp. 325, 326 steht auf dem Standpunkt, daß es nicht auf die Entstehung des Steueranspruchs, sondern auf den Zeitpunkt der ersten Veranlagung oder Feststellung anzukommen hat. Er sieht insoweit in der gesetzlichen Regelung „eine durch Auslegung nicht zu beseitigende Unstimmigkeit".

B. Die Steuernachforderung und Niedrigerveranlagung außerhalb des Rahmens von § 222 AO.

Außerhalb des Gebietes der sog. großen Veranlagungssteuern (§ 222) regelt die AO, in teilweiser Abweichung von der in § 94 AO vorgeschriebenen Bindung der Behörde an den Steuerbescheid, noch die Steuernachforderung allgemein sowie die Niedrigerveranlagung wegen Aufdeckung von Fehlern durch die Aufsichtsbehörde.

I. Die „Nachforderung" von Steuern (§ 223 AO).

1. Anwendungsgebiet der Vorschrift.

Der Begriff der Nachforderung greift eng in den Bereich der Berichtigungsveranlagung ein. Jede erhöhende Berichtigungsveranlagung bedeutet an sich, im Ergebnis, eine Nachforderung von Steuern. Nach dem Sprachgebrauch des Gesetzes ist jedoch in der erhöhenden Berichtigungsveranlagung nach § 222 Abs. 1 eine Steuer-„Nachforderung" nicht zu sehen, der Begriff ist vielmehr auf die nachträgliche Erhöhung derjenigen Steuern zu beschränken, die nicht im Sinne des § 222 Veranlagungssteuern sind[82]), sowie allgemein auf die verspätete erstmalige Steueranforderung.

§ 223 beansprucht expressis verbis nur insoweit Geltung, als „nicht die Vorschriften des § 222 Platz greifen oder sonst etwas Abweichendes vorgeschrieben ist". Die Berichtigungsschranke des § 222 schließt mithin die Anwendung des § 223 aus; das bedeutet, daß gegenüber der besonderen Art von Bescheiden in Sachen der von § 222 berührten Steuern die einfache „Nachforderung" nicht zu Raum kommt. Für Zölle und Verbrauchsteuersachen besteht keine Nachforderungsbeschränkung (§ 94 Abs. 1 Nr. 1 AO). Soweit für sonstige Steuern, also bei den nicht unter § 222 fallenden Verkehrssteuern, ein Festsetzungsverfahren bereits stattgefunden hat, wäre, falls die Vorschrift des § 223 AO nicht bestünde, eine Steuernachforderung (im Sinne von Änderung der Steuerfestsetzung zuungunsten des Pflichtigen) nach § 94 Abs. 1 Nr. 2 AO nur dann zulässig, wenn der Pflichtige zustimmte.

---

82) so wohl auch Becker, Ergänzungsband 1931 S. 113 ff.

2. Inhalt der Vorschrift.

a) Nach § 223 AO gilt mit den unter 1 genannten Einschränkungen der Grundsatz, daß die Erhebung einer Steuernachforderung zulässig ist, solange die Verjährungsfrist läuft (§ 143ff. AO). Die auf dem Gebiet des Zivilrechts teilweise geltenden Grundsätze über die Verwirkung von Ansprüchen (vgl. z. B. die Verwirkung im Aufwertungsrecht) sind auf Steueransprüche nicht anwendbar. Dem steht grundsätzlich das öffentliche Interesse am Steueraufkommen entgegen, vgl. II A 345/34 vom 28. 6. 1935 RStBl 35 S. 1009. Auch ein mehrjähriges Stillschweigen des FA rechtfertigt nicht ohne weiteres den Einwand des Steuerpflichtigen, die Nachforderung sei nunmehr mit Rücksicht auf die Entwicklung seiner Lage unbillig geworden. Mit dem öffentlichen Interesse des Reichs geht das Interesse aller Volksgenossen an einer gleichmäßigen, d. h. die Volksgenossen nach gleichheitlichen Maßstäben belastenden Besteuerung Hand in Hand, vgl. auch VI A 162/37 vom 3. 3. 1937 RStBl 37 S. 433.

b) Es bestand längere Zeit Meinungsverschiedenheit über die Bedeutung der im Gesetz ausgesprochenen „Zulässigkeit" der Steuernachforderung. Der gesetzliche Wortlaut legte insoweit den Gedanken nahe, die Nachforderung sei Ermessenssache der Steuerbehörde.

Demgemäß hatte auch der RFH in den Urteilen VI A 2091/31 vom 14. 1. 32 StW Nr. 229 und VI A 99/34 vom 21. 2. 34 StW 34 Nr. 275 ausgesprochen, daß Steuernachforderungen im Sinne des § 123 nur geltend gemacht werden könnten, soweit sie der Billigkeit entsprechen. Der IV. Senat hatte schon vor der Geltung des neuen § 297 AO die Zulässigkeit der Nachforderung von Zöllen und Verbrauchssteuern im Sinne des § 223 AO nicht nach § 11 AO a. F. beurteilt, vielmehr nur geprüft, ob die Nachforderung sachlich berechtigt sei; Billigkeitseinwände des Pflichtigen hatte der IV. Senat auf den dafür vorgeschriebenen Verwaltungsweg verwiesen (§ 131 AO). In einem Vorbescheid IV A 182/35 vom 19. 11. 1936 (nicht veröffentlicht) hat der IV. Senat seinen im Gegensatz zu der Auffassung des VI. Senats stehenden Standpunkt grundsätzlich zusammengefaßt und ausführlich begründet. Schon der Wortlaut des § 223 zwinge nicht zu der Auffassung, daß die Nachforderung von Steuern Ermessenssache sei. Die Worte „sind zulässig" wollten nichts anderes zum Ausdruck bringen, als daß das Unterbleiben der rechtzeitigen Anforderung der Steuer ihrer nachträglichen Anforderung nicht entgegenstehe und daß die Nachforderung nur im Fall der Verjährung unzulässig sei; aber auch sachlich könne es nicht gerechtfertigt sein, für die Geltendmachung von Nachforderungen der Steuerbehörde einen größeren Spielraum zu lassen als dies im ordnungsmäßigen Festsetzungs- und Veranlagungsverfahren der Fall sei. Die Finanzbehörden seien grundsätzlich verpflichtet, Steueransprüche gegenüber dem Pflichtigen geltend zu ma-

chen und zwar auch verspätete Steueransprüche; andernfalls würde die Gleichmäßigkeit der Versteuerung noch mehr beeinträchtigt als dies schon dadurch der Fall sei, daß aus Schuld des Steuerpflichtigen oder der Behörde der Steueranspruch verspätet zur Verwirklichung komme.

Dieser Auffassung des IV. Senats hat sich der V. Senat mit Urteil Vz A 182/35 vom 27. 8. 1937 StW 37 Nr. 498 angeschlossen. Er hat dabei die Einschränkung gemacht, das FA habe im Rahmen des § 223 AO nur zu prüfen, ob die Geltendmachung der Nachforderung nach § 1 Abs. 3 StAnpG gerechtfertigt sei, d. h. ob die Nachforderung den gesunden Volksanschauungen entspreche und dabei nach den Grundsätzen von Treu und Glauben Übereinstimmung zwischen Recht und Moral bestehe. Diese Fragen seien nicht Ermessensfragen, sondern Rechtsfragen, deren Verletzung mit der Rechtsbeschwerde gerügt werden könne.

Im Ergebnis sind hinsichtlich dieser Beurteilung des § 223 AO gleicher Auffassung die Urteile III A 271/34 vom 31. 1. 1935 RStBl 35 S. 321 sowie IV A 160/36 vom 10. 2. 1937 StW 37 Nr. 297.

Man wird daher als nunmehr feststehende Rechtsspréchung anzusehen haben, daß die Nachforderung von Steuern nach § 223 nicht Ermessenssache, sondern Pflicht der Steuerbehörde ist und daß dem Steuerpflichtigen lediglich der Einwand verbleibt, die Behörde habe von ihrem Nachforderungsrecht einen mit § 1 StAnpG nicht übereinstimmenden Gebrauch gemacht. Grundsätzlich gilt allerdings, ebenso wie gegenüber den Berichtigungsansprüchen des FA bzw. des Steuerpflichtigen aus § 222 Abs. 1 AO auch für die Steuernachforderung der Satz, daß eine über den Steueranspruch[83]) ergangene Rechtsmittelentscheidung das FA bindet; soweit daher etwa durch Berufungs- oder Rechtsbeschwerdeentscheidung das Nichtbestehen des Steueranspruchs festgestellt ist, kommt eine Nachforderung nicht mehr in Betracht. Vgl. II A 232/33 vom 9. 3. 1934 StW 34 Nr. 201[84]).

c) Gegenüber der Anwendung des § 223 kehrt nun begreiflicherweise der oben gekennzeichnete Billigkeitseinwand stets von neuem, jeweils in veränderter Form wieder. Im besonderen Maß gilt dies in den Fällen, wo die Steuerbehrde tatsächlich im Zusammenhang mit § 223 einen Ermessensspielraum hat, z. B. hinsichtlich der Frage, welchen von mehreren Steuerpflichtigen bezw. steuerlich Verpflichteten sie in Anspruch nehmen soll. Das Urteil VI A 188/36 vom 19. 11. 36 RStBl 37 S. 18 betrifft den Fall, daß ein gegen den Arbeitgeber er-

---

83) Eine lediglich formelle Rechtsmittelentscheidung, die sich auf den materiellen Steueranspruch nicht erstreckt hat, würde hier keine Rolle spielen.

84) Bezüglich der Einspruchsentscheidung würde wohl wiederum eine andere Betrachtung gelten, zumal wenn man bedenkt, daß die Aufsichtsbehörde die Auffassung des Einspruchsbescheids nicht teilen könnte; es dürften hier keinesfalls strengere Grundsätze gelten, als gegenüber der — unter größeren Rechtsschutz gestellten — Berichtigung nach § 222 Abs. 1 Nr. 3, vgl. diese oben.

gangener Lohnsteuerhaftungsbescheid im Rechtsmittelverfahren mit der Begründung aufgehoben wurde, es entspreche der Billigkeit zunächst den Arbeitnehmer in Anspruch zu nehmen. Später hat sich herausgestellt, daß die Lohnsteuer von dem Arbeitnehmer nicht oder nicht in voller Höhe zu erhalten sei; daraufhin nahm das FA den Arbeitgeber, ungeachtet der früheren Rechtsmittelentscheidung, von neuem in Anspruch. Der RFH hat dies gebilligt, indem er feststellte, daß die rechtskräftig gewordene Finanzgerichtsentscheidung den Haftungsbescheid gegenüber dem Arbeitgeber nicht etwa deswegen aufgehoben habe, weil es dessen Haftung etwa endgültig verneinen wollte, sondern nur deshalb, weil das FG es als unbillig empfunden habe, wenn das FA ohne weiteres den Arbeitgeber und nicht zunächst den zahlungsfähigen Arbeitnehmer in Anspruch nahm; unter diesen Umständen stehe auch das frühere rechtskräftig gewordene Urteil des FG der nach § 223 AO grundsätzlich bis zum Ablauf der Verjährung zulässigen erneuten Anforderung der Lohnsteuer gegenüber dem Arbeitgeber nicht entgegen.

d) Oft wird der Versuch gemacht, das FA unter dem Zeichen von „Treu und Glauben" an einer irrtümlichen, fehlerhaften Nichtgeltendmachung des Steueranspruchs festzuhalten. Daß dies zu weit geht, liegt auf der Hand. Vgl. beispielshalber VzA 167/36 vom 16. 6. 1937 StW 1937 Nr. 453. Die anfängliche Nichtgeltendmachung des Steueranspruchs bedeutet auch nicht etwa die eine Vergünstigung begründende Anerkennung, Genehmigung usw. im Sinne des § 96 AO. Auch wenn die Zollbehörde bei anfänglicher Prüfung eines Ausfuhrfalles zunächst verbindlich zu erkennen gegeben hat, daß kein Zollanspruch bestehe, muß im Hinblick auf § 94 Abs. 1 Nr. 1 und § 223 AO die Zollnachforderung bis zur Grenze der Verjährung grundsätzlich als zulässig gelten. Vgl. hierüber die Ausführungen zu den §§ 94 und 96 AO, ferner IV A 128/25 vom 8. 7. 1925 Amtl. Slg. Band 17 S. 32, 33, ferner IV A 160/36 vom 10. 2. 37 StW 1937 Nr. 297.

Daß mündlich erteilte Auskünfte des FA, beispielsweise des Inhalts, daß der Arbeitgeber zur Lohnsteuerabführung nicht verpflichtet sei, grundsätzlich nicht gegen eine nachträgliche Inanspruchnahme der Lohnsteuernachprüfung schützen können, ergibt sich schon a maiori ad minus aus den Betrachtungen über die Bindung der Steuerbehörde an mündliche Auskünfte, Vereinbarungen usw. in Veranlagungssachen.

e) Die Richtlinie für eine ausnahmsweise statthafte andere Betrachtung gibt der Grundsatz von Treu und Glauben. Wenn z. B. eine solche (irrige) Lohnsteuerauskunft des FA in schriftlicher Form erteilt würde, könnte u. U. eine besondere Beurteilung in Frage kommen, vgl. VI A 99/34 vom 21. 2. 1934 StW 34 Nr. 275. Für solche Fragen ist auch die den § 223 als Ermessensgrundsatz beurteilende frühere Rechtsprechung des RFH teilweise heute noch von Interesse. Der früher in § 11 AO verkörperte Gedanke von Recht und Billigkeit ist nun mehr

in den §§ 1, 2 StAnpG zum Rechtsgrundsatz erhoben, dessen Anwendung insoweit, als die Wahrung der nationalsozialistischen Weltanschauung in Betracht kommt, der richterlichen Nachprüfung unterliegt. Der RFH hat sich daher auch heute noch in Einzelfällen mit dem Einwand eines Verstoßes gegen die nationalsozialistische Weltanschauung bei Geltendmachung einer Steuernachforderung auseinanderzusetzen und dabei weitgehend gleiche Gesichtspunkte zu prüfen wie früher bei der richterlichen Würdigung der Anwendung des § 11 AO[85]).

Im Falle der nachträglichen Inanspruchnahme eines Arbeitgebers für nicht abgeführte Lohnsteuer hat der RFH (VI A 131/34 vom 1. 3. 1934 RStBl 34 S. 709) ausgeführt, daß hier, besonders wenn die Nachforderung eine weit zurückliegende Zeit betreffe, leicht Unbilligkeiten eintreten könnten. Wenn z. B. der Arbeitgeber auf Grund einer feststehenden Rechtssprechung den Lohnsteuerabzug unterlassen und sich auch in der Verwendung der nicht versteuerten Werte auf diese Lage eingestellt hat, so könnten Nachforderungen unter Umständen wirtschaftlich als besonders belastend anzusehen sein. Nach § 11 AO a. F. hatte der RFH aaO. für einen solchen Fall die Nachforderung als Verstoß gegen Recht und Billigkeit für unzulässig erklärt. In Fällen dieser Art könnte m. E. auch heute noch der Nachforderung mit dem im Rechtsbeschwerdeverfahren zu würdigenden Einwand begegnet werden, daß die nachträgliche unerwartete Geltendmachung der Lohnsteuerhaftung den gesunden Volksanschauungen nicht entspreche und sich nach Treu und Glauben (§ 1 StAnpG) verbiete.

f) Von besonderer Bedeutung für die Steuernachforderung nach § 223 ist die in der Novelle zu AO vom 1. 12. 36 erfolgte Änderung des § 210 Abs. 3 AO geworden. In Auswirkung dieser Gesetzesänderung können künftighin Steuerfreistellungsbescheide uneingeschränkt zurückgenommen werden, vgl. hierüber oben zu § 210 Abs. 3. Das bedeutet, daß die Steuererhebung im Anschluß an ein durch Freistellungsbescheid abgeschlossenes Veranlagungsverfahren nicht mehr an die Voraussetzungen des § 222 AO gebunden ist, sondern als ursprüngliche Geltendmachung des Steueranspruchs nach § 223 in Betracht kommt. Wichtig ist jedoch, daß § 210 Abs. 3 AO in der neuen Fassung keine rückwirkende Geltung hat, sodaß Freistellungsbescheide aus der Zeit vor dem 1. 12. 1936, soweit es sich um Veranlagungssteuern (§ 222 AO) handelt, die Nachforderung nach § 223 ausschließen (vgl. VI A 344/37 vom 2. 6. 1937 RStBl 37 S. 739).

---

85) Freilich ist diese Ermessennachprüfung in der Rechtsbeschwerdeinstanz nach § 297 AO n. F. grundsätzlich sehr eng zu halten. Soweit nicht Verstöße gegen die nationalsozialistische Weltanschauung offensichtlich auf der Hand liegen, lehnt der RFH die Ermessensnachprüfung ab, da sonst die §§ 1, 2 StAnpG praktisch zu einer Ausschaltung des § 297 AO führen müssten.

3. Die Anfechtungsmöglichkeiten der Steuernachforderung.

Soweit die „Nachforderung" weder formell noch sachlich die Erhöhung einer bereits vorgenommenen Steuerfestsetzung darstellt, ist, wie allgemein gegen die erstmalige Steuerfestsetzung, das nach näherer Maßgabe der §§ 228 ff. zulässige Rechtsmittelverfahren gegeben. Andernfalls gilt § 234 AO.

II. Die Fehlerberichtigung zugunsten des Steuerpflichtigen, § 224 AO.

Die Vorschrift des § 224 AO sieht für die Steuern, die nicht in den Bereich des § 222 AO fallen, eine Berichtigungsmöglichkeit zugunsten des Pflichtigen auf Grund Fehleraufdeckung bei Nachprüfung durch die Aufsichtsbehörde vor, die inhaltlich dem § 222 Abs. 1 Nr. 4 AO entspricht. Die inhaltliche Übereinstimmung ist durch eine ausdrückliche Bezugnahme) („soweit nicht die Vorschrift des § 222 Abs. 1 Ziffer 4 Platz greift") betont. Trennungslinie zwischen den beiden Vorschriften ist mithin nur die Grenze zwischen den Veranlagungssteuern des § 222 AO einerseits und den übrigen Steuern, hier einschließlich der Zölle und Verbrauchsabgaben andrerseits (wegen letzterer vgl. wiederum § 94 Abs. 1 Nr. 1 AO, siehe auch oben zu § 223 AO).

Auslegung und Anwendung der Bestimmung unterstehen grundsätzlich den gleichen rechtlichen Erwägungen wie bei § 222 Abs. 1 Nr. 4. Verwiesen sei hier beispielshalber auf das Urteil VI A 138/31 vom 18. 2. 31 StW 1931 Nr. 273, wo der Reichsfinanzhof die beiden Berichtigungsarten gewissermaßen in einem Atemzug nennt, obgleich nur die Berichtigung einer Einkommensteuerveranlagung zur Erörterung steht. Daß das genannte Urteil auch für § 224 die Erzwingbarkeit einer Fehleraufdeckung der Aufsichtsbehörde im Rechtsmittelverfahren verneint, erscheint nach den zu § 222 Abs. 1 Nr. 4 angestellten Betrachtungen selbstverständlich.

Die Auffassung von Nieberl[86]), § 224 habe nur Bedeutung für Zölle und Verbrauchssteuern, ist zu eng. Die Vorschrift umfaßt alle nicht durch § 222 betroffenen Steuerarten, also auch Verkehrssteuern wie Rennwett- und Lotteriesteuern, Beförderungs-, Versicherungs- und Kraftfahrzeugsteuern, da auch diese nicht zu den Veranlagungssteuern gehören, vgl. II A 494/30 vom 2. 12. 30 StW 1931 Nr. 67 und II A 383/30 vom 24. 9. 30, Mrozeks Kartei § 212 Abs. 2 a. F. Rechtspr. 59.

[86]) AO, 3. Auflage, § 224, S. 319.

II. Teil.

Der Meinungsstreit über die Fortgeltung der Berichtigungsvorschriften der AO.

A. Die Streitfrage.

Hinsichtlich der Geltung eines großen Teiles der Gesetzesbestimmungen der Abgabenordnung über die Berichtigung bezw. Berichtigungsveranlagung besteht seit Mitte 1936 ein Gegensatz zwischen der Auffassung des RFH einerseits und der Steuerverwaltung andererseits. Die Meinungsverschiedenheiten nehmen ihren Ausgang von einer verschiedenen Auffassung über die Bedeutung des Abs. 3 von § 1 StAnpG, der obersten, das ganze Steuerrecht nach der einheitlichen Linie der nationalsozialistischen Weltanschauung ausrichtenden Norm.

§ 1 StAnpG lautet:

„Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen.
Dabei sind die Volksanschauung, der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung der Steuergesetze und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen.
Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen".

Während der RFH bisher grundsätzlich dabei verblieben ist, § 1 StAnpG habe die Berichtigungsschranken der Abgabenordnung nicht außer Geltung gesetzt, vertritt die Steuerverwaltung unter Führung des Reichsministers der Finanzen so gut wie geschlossen den Standpunkt, der in § 1 Abs. 3 StAnpG zum Ausdruck gekommene Führerwille, wonach alle Tatbestände nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu beurteilen seien, könne nur unzureichend vollzogen werden, wenn die Steuerbehörden bei der Berichtigung unzutreffender Steuerverwaltungsakte den Beschränkungen der insoweit aus der Zeit vor der Machtergreifung stammenden Berichtigungsvorschriften der AO heute noch unterworfen seien.

Die Frage steht seit Jahren im Mittelpunkt der Erörterungen. Der RFH sieht sich sehr häufig gezwungen, gegenüber den Versuchen der Verwaltung, zur uneingeschränkten Berichtigung von Steuerbescheiden überzugehen, seinen bisherigen Standpunkt zu verteidigen. Das steuerliche Schrifttum, soweit es der Steuerverwaltung nahesteht, läuft unermüdlich Sturm gegen die Haltung des obersten Steuergerichts in der Frage der gesetzlichen Geltung der Berichtigungsbestimmungen der AO.

In Anbetracht der Bedeutung dieses Meinungsstreits halte ich es für zweckmäßig, im Anschluß an die Darlegung der Berichtigungsvorschriften der AO und der zugehörigen Rechtsprechung noch kurz darauf einzugehen, ob und inwieweit tatsächlich die betreffenden Bestimmungen durch das StAnpG ihrer Geltung beraubt worden sind

B. Die einander widerstreitenden Anschauungen.

I. Die Auffassung der Steuerverwaltung.

Die Vorschriften der AO über die Berichtigung von Steuerveranlagungen und Steuerfestsetzungen setzen der Verwirklichung des materiellen Steueranspruchs oft eine nicht zu beseitigende Schranke. Gerade dort, wo die Steuerbehörde bei der tatsächlichen Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen besonders sorgfältig vorgegangen ist, hat sie sich vielfach der Möglichkeit einer Wiederaufrollung der rechtsirrtümlich zugunsten des Pflichtigen ausgefallenen Veranlagung beraubt, da „neue Tatsichen" im Sinne von § 222 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 mit dem besten Willen nicht mehr geltend gemacht werden können. Die Berichtigung auf Grund Fehleraufdeckung (§ 222 Abs. 1 Nr. 3) versagt aber kraft besonderer Vorschrift gerade bei den gewichtigsten Steuern.

So steht die Steuerbehörde nicht selten der Unabänderlichkeit gegenüber, obgleich materiell-rechtlich gesehen eine Verkürzung des staatlichen Steueranspruchs vorliegt. Die formelle Rechtfertigung dieses Zustandes unter dem Grundsatz der Rechtskraft fordert nun begreiflicherweise gerade heute, da der Grundsatz der Einsatzpflicht des Einzelnen für die Volksgesamtheit zur obersten Lebensnorm erhoben ist, den Vorwurf gemeinschaftswidrigen Verhaltens des Einzelnen geradezu heraus. Jede von einem Steuerpflichtigen dem Staat sachlich zu Unrecht vorenthaltene Steuer wirkt sich schädigend auf die Volksgemeinschaft aus, der sie entzogen ist, bedeutet eine Mehrbelastung der anderen Volksgenossen, die den Ausfall aufbringen müssen. Der Grundsatz, daß die Steuern im Staate der Volksgemeinschaft gleichmäßig und gerecht verteilt sein müssen, brandet immer stärker gegen die Rechtskraftschranken der AO an.

Es ist natürlich, daß gerade in den Kreisen der Steuerverwaltung der Gedanke, daß der materielle Steueranspruch entgegen formellen gesetzlichen Hemmungen zur Geltung gebracht werden müsse, besonders Raum gegriffen hat. Der nationalsozialistische Staat mit seinen Aufbauzielen und dem dadurch bedingten gesteigerten Finanzbedarf hat erkannt, daß eine umfassende Schulung der Finanzverwaltung eine besonders wichtige Vorbedingung gesunder Staatswirtschaft ist. Unter der entschlossenen Führung von Staatssekretär Reinhardt ist die Steuerbeamtenschaft zu einem vorzüglich geschulten, besonders einsatzbereiten Stoßtrupp der Staatsverwaltung geworden. Es ist gerade von Reinhardt wiederholt betont worden, daß er sich von der immer restloseren Ausschöpfung der bestehenden Steuerquellen durch eine verbesserte Steuerverwaltung größere Erfolge für das Steueraufkommen verspreche als von der gesetzlichen Erhöhung der Steuern. In diesem Geiste arbeiten eine große Anzahl von Reichsfinanzschulen an der ständigen Weiterbildung der Steuerbeamten. Daß aus den Reihen einer

so ausgerichteten Steuerbeamtenschaft die Welle des Angriffs gegen die Rechtskraft der sachlich unzureichenden Steuerfestsetzung losgebrochen ist, kann nicht wundernehmen.

Es würde den Rahmen dieser Betrachtung sprengen, auf die geschichtliche Entwicklung des heutigen Meinungsstreites näher einzugehen. Ich darf wohl auch den Werdegang, der seit einigen Jahren an Hand des Fachschrifttums zu beobachten war und noch ist, als bekannt voraussetzen. Eifrigster Verfechter der schrankenlosen Abänderbarkeit der Steuerbescheide war seit 1935 die Zeitschrift „Steuerwarte" (StWa), das Organ des Reichsbundes der deutschen Beamten, Fachschaft III Reichssteuerbeamte. Es erscheint noch heute kaum eine Nummer dieser Zeitschrift, in der nicht erbitterte Angriffe gegen die materielle Geltung der Berichtigungsschranken vorangetragen werden. Ich kann hier auf die Unzahl der Streitschriften der StWa auch nicht in großen Zügen eingehen, muß vielmehr auf die Jahrgänge 1935—1937 verweisen, die sich in Betrachtungen zu § 1 Abs. 3 StAnpG im Hinblick auf die Ausschaltung der Rechtskraft überbieten. Einen trefflichen Überblick über dieses Schrifttum gewährt die gewissermaßen als seine Zusammenfassung anzusehende Schrift von Theis: „Die Fehlerberichtigung im Steuerrecht"[87]).

Im Ergebnis läuft der in den Einzelabhandlungen des Schrifttums der Steuerverwaltung vertretene Standpunkt immer wieder, jeweils in anderen Abänderungen, auf folgenden Gedankengang aus:

> Eine Steuerfestsetzung, die den staatlichen Steueranspruch in einem unzureichenden, d. h. in einem im Verhältnis zum Tatbestand zu geringem Umfang zur Geltung bringt, verstößt gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung.
>
> Wenn der Steuerpflichtige sich zur Aufrechterhaltung einer solchen fehlerhaften Steuerfestsetzung auf die Berichtigungsschranken der AO beruft, handelt er gemeinschaftwidrig, begehrt Verletzung des Grundsatzes der gleichmäßigen und gerechten Besteuerung. Sein Begehren und demgemäß auch dessen Erfüllung, die Anwendung der die Berichtigung einschränkenden Bestimmung der AO, verstößt gegen die nationalsozialistische Weltanschauung.
>
> Die Berichtigungsschranken der AO erweisen sich so im Einzelfall als Hindernis der Verwirklichung des obersten nationalsozialistischen Steuergrundsatzes einer gleichmäßigen gerechten Steuerverteilung. Ihre Anwendung steht dann mit dem Gebot des § 1 Abs. 3 StAnpG, die Tatbestände nationalsozialistisch zu beurteilen, im Widerspruch. § 1 Abs. 3 StAnpG verbietet deshalb ihre Anwendung, setzt die Berichtigungsvorschriften, ungeachtet ihrer formellen Aufrechterhaltung, materiell außer Kraft.

[87]) Verlag Dr. O. Schmidt Köln, 1938.

Höchste Billigung hat diese Auffassung m. W. erstmals erfahren durch ein Gutachten-Ersuchen des RdF an den RFH, welches dem Gutachten des Gr. S. des RFH D 4/36 vom 12. 6. 36[88]) zugrundegelegen hat; ferner durch das Gutachten-Ersuchen des RdF an den RFH vom 17. 7. 36 (S 1282 — 21 III R, RStBl 36 S. 919). Staatssekretär Reinhardt hat gelegentlich der fachwissenschaftlichen Tagung der Großbetriebsprüfer der Reichsfinanzverwaltung in Eisenach im September 1936 (DStZ 36 S. 1151 ff. und 1207 ff.) sich ebenfalls zu dieser Auffassung bekannt; insbesondere hat er aber durch seine berühmte Rede vor der Akademie für Deutsches Recht in München vom 23. 10. 36 (RStBl 36 S. 1041 ff.) die Bedeutung des § 1 StAnpG, insbesondere des Absatzes 3 des § 1, in feierlicher und grundsätzlicher Weise dahin erläutert, daß damit für die Frage der Rechtskraft der Steuerfestsetzung ein endgültiger Wandel der Rechtslage eingetreten sei.

Ich verweise auf den sehr bedeutungsvollen Wortlaut dieser Kundgebungen. Der Standpunkt Reinhardt's läßt sich kurz wie folgt zusammenfassen:

a) § 1 Abs. 3 StAnpG, wonach die steuerlichen Tatbestände nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu beurteilen sind, enthält einen allgemeinen, für das ganze Steuerrecht maßgebenden Beurteilungsgrundsatz, dessen Ziel und Zweck die Herstellung und Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit ist.

b) Der Beurteilung in diesem Sinn unterliegen alle Erscheinungen, auch die Gesetze. Jedes Gesetz gilt nur insoweit, als nicht zur Erreichung steuerlicher Gleichmäßigkeit eine andere Entscheidung geboten ist.

c) § 1 Abs. 3 ist gegenüber jeder steuerlichen Vorschrift aus der Zeit vor dem Umbruch, deren Anwendung zu einem mit dem Grundsatz der steuerlichen Gleichmäßigkeit nicht in Einklang stehenden Ergebnis führt, lex posterior.

d) Demgemäß setzt § 1 Abs. 3 diejenigen aus der früheren Zeit herrührenden Steuergesetze, die zwar formell noch nicht aufgehoben sind, sachlich aber mit der nationalsozialistischen Weltanschauung nicht in Einklang stehen, ausdrücklich außer Kraft. An die Stelle der alten Vorschrift hat dann der allgemeine Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG zu treten, d. h. der in Betracht kommende Tatbestand ist nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu beurteilen.

Diese Auffassung von Reinhardt schließt, wie der Staatssekretär mehrmals ausdrücklich betont hat, für das Gebiet der Berichtigung von Steuerfestsetzungen die Folgerung in sich, daß stets dort, wo der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung die Anwendung einer

---

[88]) Unveröffentlicht, erwähnt RStBl 36 S. 920 linke Spalte, Abs. 4.

der Berichtigungsvorschriften der AO zu Gunsten eines Steuerpflichtigen als ungerechtfertigt erscheinen läßt, die formell noch gültige Vorschrift dem allgemeinen Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG zu weichen hat.

Ob Reinhardt allgemein die Berichtigungsschranken der AO als durch § 1 StAnpG gefallen, d. h. ob er die fraglichen Bestimmungen allgemein durch § 1 Abs. 3 als lex posterior materiell außer Wirksamkeit gesetzt ansieht, geht aus seinen Äußerungen nicht mit Deutlichkeit hervor. Er hat in der Münchener Rede (vgl. oben RStBl 36 S. 1041 ff.) jedoch allgemein ausgesprochen, daß die Nichtanwendbarkeit der Fehlerberichtigung des § 222 Abs. 1 Nr. 3 AO auf die großen Veranlagungssteuern mit dem Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG nicht in Einklang zu bringen sei.

II. Der Standpunkt des Reichsfinanzhofs.

Der RFH hat in ständiger Rechtsprechung bis heute die der Ansicht des RdF[89]) und des Staatssekretärs Reinhardt sowie dem Standpunkt des der Steuerverwaltung nahestehenden Schrifttums widerstreitende Auffassung vertreten, daß die Bestimmungen der AO über die Einschränkung der Berichtigungsmöglichkeiten entsprechend ihrer formellen Aufrechterhaltung durch den Gesetzgeber auch inhaltlich noch volle Geltung zu beanspruchen hätte. Er hat dies in einer großen Anzahl von Entscheidungen expressis verbis ausgesprochen[90]).

Besondere Beachtung in dieser Beziehung hat das Gutachten des Großen Senats Gr. S. D. 9/36 vom 7. 8. 1936 (RStBl 36 S. 919 ff.) gefunden. Der RdF hatte in dem Gutachten-Ersuchen vom 17. 7. 1936 ausdrücklich zum Ausdruck gebracht, daß er nach § 1 Abs. 3 StAnpG innerhalb der Verjährungsfrist die Berichtigung einer fehlerhaften Steuerfestsetzung insoweit allgemein für zulässig halte, als sie mit den obersten Besteuerungsgrundsätzen unvereinbar sei. Der RFH ist in seinem Gutachten (vgl. dessen Besprechung oben im Zusammenhang mit § 92 Abs. 3 AO) gewissermaßen nach der Seite der Berichtigung offenbarer Unrichtigkeit „ausgewichen". Jedenfalls hat er der Meinung des Ministers über die Bedeutung des § 1 Abs. 3 nicht beigepflichtet.

Über den Standpunkt des RFH zu § 1 Abs. 3 StAnpG wird im Folgenden noch ausführlich zu sprechen sein.

C. Das Schrifttum.

(abgesehen von Äußerungen aus Kreisen der Finanzverwaltung).

Die Äußerungen zur Frage der gesetzlichen Bedeutung und zur Auslegung des § 1 Abs. 1 berühren, soweit sie nicht aus Kreisen der Steuer-

89) Vgl. Gutachtenersuchen des RdF an den RFH v. 17. 7. 36 RStBl 36 S. 919.
90) Vgl. III A 257/35 v. 24. 10. 35 RStBl 35 S. 1507, VI A 215/37 v. 28. 4. 37 RStBl 37 S. 633, IV 194/37 v. 12. 5. 38 (unveröffentlicht), u. a. m.

verwaltung stammend, der Auffassung von Reinhardt im wesentlichen nur beistimmen[91]), die Streitfrage, ob dem § 1 Abs. 3 StAnpG die von Reinhardt in Anspruch genommene Bedeutung zukommt, so gut wie nicht. Jedenfalls hat eine Auseinandersetzung mit der Auffassung Reinhardt's in dem nicht verwaltungsmäßig gebundenen Schrifttum m. W. stattgefunden.

Von dem hier in Betracht kommenden Schrifttum erscheinen mir folgende Abhandlungen von besonderer Bedeutung zu sein:

Jahn: „Einige Anmerkungen zum StAnpG", InduSt 1935, Teil I. S. 1 ff.
Erler: „Die Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung", DStZ 1936 S. 13 ff.
Schlecht: „Grundsätzliches zu § 1 StAnpG", DStZ 1935 S. 457 ff.
Wacke: „Die Beurteilung von Tatbeständen, ein neuer Grundbegriff?" StW 1936 Sp. 833 ff.
Wacke: „Steuerrecht und Rechtsneubau" (Abhandlung), Deutscher Rechtsverlag, Berlin W 35, 1936 S. 31 ff.
Ott: „Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des StAnpG" StW 1935 Sp. 701 ff.
Ott: „Zum Auslegungs- und Beurteilungsgrundsatz des § 1 StAnpG" StW 1936 Sp. 1285 ff.
Giese: „Fehlerberichtigung im Steuerrecht", DStBl 1936, S. 957 ff.; 5422 S. 1 ff.

Den genannten Äußerungen zu § 1 StAnpG, die sich insbesondere auch mit der Frage der Bedeutung des Abs. 3 (Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung) befassen, ist gemeinsam, daß sie[92]) der Tatbestandsbeurteilung eine ganz andere Aufgabe zuschreiben möchten als die Entscheidung über die sachliche Gültigkeit von formell zu Recht bestehenden Gesetzesvorschriften; die Äußerungen zeigen auch, daß die Steuerrechtswissenschaft dem Gebot des § 1 Abs. 3 zunächst ziemlich ratlos gegenüberstand, was umso erklärlicher ist, als auch die Verwaltung erst allmählich dazu überging, die Vorschrift in einem bestimmten Sinne einzusetzen.

Jahn (aaO) als erster Erläuterer erklärt die Bestimmung überhaupt noch für überflüssig, da Tatbestandsbeurteilung mit Gesetzesauslegung Hand in Hand gehe (§ 1 Abs. 1 u. 2). Eine besondere Beurteilung des Tatbestands komme wohl nur da zu Raum, wo das Gesetz gegenüber dem Tatbestand eine Entscheidung in einem bestimmten Sinne nicht vorschreibe, vor allem also bei Ermessensentscheidungen, für diese sei jedoch schon § 2 StAnpG da.

Erler (aaO.) grenzt den Abs. 3 gegenüber Abs. 1 (nationalsozialistische Gesetzesauslegung) dahin ab, daß dieser das allgemeine

91) Vgl. StWa 1935 S. 113, 132, 181, 636, 640. 1936 S. 10, 20, 40, 174, 196, 274, 288, 292. 1937 S. 37, 64 ff., 165, 370, 586 usw. Ferner DStZ 1936 S. 934.

92) soweit sie nicht schließlich doch, offensichtlich mehr rechtspolitisch beeinflußt als imstande, es rechtswissenschaftlich zu begründen, sich geneigt zeigen, die Ansicht der Steuerverwaltung als unabänderliche Tatsache hinzunehmen, wie dies beiläufig bei Ott und Giese, aaO. zum Ausdruck kommt.

Anwendungsgebiet einer Vorschrift im Auge habe, während Abs. 3 nicht vom Gesetz, sondern vom „konkreten Fall" handle, dieser sei nationalsozialistisch zu „beurteilen"; es brauche vor dem an sich feststehenden Tatbestand nicht Halt gemacht zu werden, er sei nötigenfalls, besonders wenn er „künstlich" geschaffen sei, zu beurteilen, als ob er in der einen oder anderen Richtung anders gelagert wäre. Erler kommt so dazu, den § 1 Abs. 3 als sedes materiae für die Behandlung der Gesetzesumgehung aufzufassen.

In einem ähnlichen Sinn äußert sich Schlecht (aaO.). Tatbestandbeurteilung sei vonnöten zur Schließung von „Lücken im Tatbestand", zur Aufdeckung von „Zwecken und Beweggründen, die einen Vorgang veranlaßten", sie sei „Wertung" der festgestellten Tatsachen und komme insbesondere in Fällen der §§ 5 und 6 StAnpG zur Geltung.

Wacke (aaO.) deutet die Tatbestandsbeurteilung als die Ermittlung des zweifelhaften Sinngehaltes der Tatbestände; § 1 Abs. 3 regle, da die wichtigsten Tatbestände Willenserklärungen und Rechtsgeschäfte seien, für das Steuerrecht das Gebiet, auf das sich für das bürgerliche Recht die §§ 133 und 157 BGB bezögen, erstrecke sich aber auch auf „Rechtshandlungen".

Tatbestandbeurteilung im nationalsozialistischen Sinn habe davon auszugehen, daß jeder Volksgenosse bei Schaffung der Tatbestände sich von nationalsozialistischem Geiste leite und in diesem Sinne sein Verhalten gegen sich gelten lassen müsse. Beurteilung des Tatbestandes sei also Auslegung des Tatbestandes. Darüber hinaus bedeute die Tatbestandsbeurteilung keinen neuen rechtswissenschaftlichen Grundbegriff.

Ott (StW 1936 Sp. 1285 ff) bezeichnet anderseits die Auffassung von Wacke als Umdeutung des gesetzlichen Willens. § 1 Abs. 3 sei keine Auslegungsvorschrift, sondern der für das Steuerrecht allgemein geltende, alle Erscheinungen des Lebens, jegliches Verhalten des Steuerpflichtigen ergreifende Beurteilungsgrundsatz, der sich besonders darauf richte, daß statt „Formalismus und Individualismus" die Wirklichkeit des Lebens und das Volkswohl den Ausschlag gebe.

Giese (aaO.) nennt § 1 Abs. 3 „gegen Wacke mit Reinhardt" eine „Beurteilungsnorm", und zwar trotz der den ganzen § 1 StAnpG deckenden Überschrift (nach der sich die Vorschrift als „Auslegungsrichtlinie" kennzeichnet). Was Giese unter „Beurteilungsnorm" verstanden wissen will, sagt er nicht.

Man wird den vorstehend — nur kurz — gestreiften Meinungsäußerungen des Schrifttums zu § 1 Abs. 3 StAnpG jedenfalls das eine entnehmen können, daß die rechtswissenschaftliche Begründung des Begriffs der „Tatbestandsbeurteilung" sehr viele Zweifel aufgeworfen hat. Die vom Gesetz geschaffene unmittelbare Beziehung dieses Begriffs zu der Weltanschauung des deutschen Volkes hat sichtlich auch

bei den obigen Erläuterern die Neigung und das Bestreben ausgelöst, dem § 1 Abs. 3 eine möglichst umfassende Geltung zuzuerkennen und zu sichern. Keiner der genannten Verfasser ist aber auf Grund seiner eigenen wissenschaftlichen Untersuchungen zu dem Ergebnis gelangt, dem § 1 Abs. 3 StAnpG komme die Bedeutung und Aufgabe zu, die ihm die Steuerverwaltung unterstellt, nämlich Maßstab für die Gültigkeit oder Ungültigkeit von Gesetzen zu sein. Da jedoch das obige Schrifttum hier nur im Hinblick auf diese letztere Frage von Belang sein dürfte, brauche ich zu den darin eingenommenen verschiedenen Standpunkten zu § 1 Abs. 3 zunächst nicht weiter Stellung zu nehmen; sie werden im folgenden vereinzelt noch kurz zu würdigen sein.

D. Versuch einer eigenen Stellungnahme zum Meinungsstreit über § 1 Abs. 3 StAnp.

Die Auffassung der Steuerverwaltung über die gesetzliche Aufgabe des § 1 Abs. 3 erscheint weitgehend einer wissenschaftlichen Nachprüfung überhaupt nicht zugänglich. Es sei hier beispielshalber gestattet, einen vom Staatssekretär Reinhardt in DStZ 36 S. 1215 unter der Überschrift „Wesen und Bedeutung des allgemeinen Beurteilungsgrundsatzes im Sinn des § 1 Abs. 3 StAnpG" ausgesprochenen Gedanken wiederzugeben. Er lautet:

> „Die Rechtserneuerung im Sinn der nationalsozialistischen Weltanschauung ... hat für das Gebiet des Steuerrechts ihren sichtbaren Ausdruck insbesondere im § 1 Abs. 3 StAnpG gefunden. Der allgemeine Beurteilungs-Grundsatz des § 1 Abs. 3 bedeutet eine grundsätzliche Abkehr von formalrechtlichen Gesichtspunkten, die aus der Zeit vor der staatlichen Machtübernahme durch den Nationalsozialismus stammen. § 1 Abs. 3 StAnpG hat den Vorrang vor formalrechtlichen Regelungen einschließlich Gesetzesvorschriften von früher. Durch den allgemeinen Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG wird die liberalistische Denkungsweise aus der Beurteilung der Tatbestände für steuerliche Zwecke ausgeschlossen."

Wenn Reinhardt damit der hier zu untersuchenden Gesetzesvorschrift die Sendung zuschreibt, die in früheren formalrechtlichen Regelungen einschließlich Gesetzesvorschriften verankerte liberalistische Denkungsweise zu überwinden, so duldet dieser Ausspruch weder Zweifel noch Auseinandersetzung. Reinhardt ist der „Beauftragte des Stellvertreters des Führers zur Wahrung der Grundsätze des Nationalsozialismus in der gesamten Steuergesetzgebung" (vgl. RStBl 1935 S. 647). Die von ihm in seinem Auftragsbereich verkündeten rechtspolitischen Zielsetzungen stehen jenseits einer wissenschaftlichen Nachprüfung, wie sie der Zweck dieser Arbeit ist.

Dagegen ist die in den Kundgebungen der Steuerverwaltung zu § 1 Abs. 3 StAnpG wiederholt vertretene Auffassung, daß durch das Gebot nationalsozialistischer Tatbestandsbeurteilung den Berichtigungsvor-

schriften der AO die gesetzliche Befehlsgewalt entzogen worden sei, als rein rechtliche Meinungsäußerung der Nachprüfung fähig.

Als Anhaltspunkte zur Lösung dieser Streitfrage werden zunächst der Wortlaut der Bestimmung des § 1 Abs. 3 StAnpG, sodann ihre Stellung im Rahmen der Vorschrift des § 1 überhaupt und schließlich ihre Stellung im Aufbau des StAnpG im ganzen ins Auge zu fassen sein. Ferner kommt die Gesetzesbegründung als wichtige Erkenntnisquelle in Betracht. Sodann wird den Begriffen, die den § 1 Abs. 3 kennzeichnen, nämlich dem Begriff „Tatbestand" und dem der „Beurteilung" im Hinblick auf die darüber in der Steuerverwaltung vertretenen Anschauungen besondere Beachtung zu schenken sein. Die Frage, ob der Gesetzesbefehl einer bestimmten „Tatbestandsbeurteilung" überhaupt auf die Frage der Gültigkeit oder Ungültigkeit von Gesetzen Bezug haben kann, wird sich dann anschließend von selbst ergeben.

In der Zuhilfenahme der bereits vorliegenden Beurteilungen der Vorschrift werden wir uns aber starke Beschränkung auferlegen können und müssen. Das oben unter C. kurz gestreifte Schrifttum scheidet größtenteils aus, da es auf unsere Streitfrage so gut wie keinen Bezug hat. Die Begründungen, die in amtlichen und nichtamtlichen Kundgebungen der Steuerverwaltung selbst für deren Einstellung zu unserer Streitfrage gegeben werden, dürften sich hier nicht zur Verwertung eignen, weil sie aus ihrer grundsätzlichen Einstellung heraus dem wissenschaftlichen Nachweis dafür, daß § 1 Abs. 3 StAnpG zur Außerkraftsetzung geltenden Rechts berufen und geeignet sei, durchwegs überhaupt nicht nähertreten; sie suchen die Rechtfertigung ihres Standpunktes darin, daß sie eine weltanschauliche Unvereinbarkeit von Rechtskraft und unzureichender Steuerfestsetzung an sich geltend machen, ohne aber eine Aufklärung darüber überhaupt geben zu wollen, warum sie zur Lösung des von ihnen angenommenen Gegensatzes den § 1 Abs. 3 StAnpG anrufen. Die Kundgebungen der Verwaltung werden daher im wesentlichen nur als Gegenstand der Auseinandersetzung erörtert werden müssen.

Danach verbleibt, außer der Bestimmung des Abs. 3 selbst und der Gesetzesbegründung, der begrifflichen Überprüfung der Vorschrift und den sich daran anschließenden weiteren Untersuchungen, die sich insbesondere auch mit der Stellung von Richter und Verwaltung gegenüber dem Gesetz und sonstigen allgemeinen Grundsätzen unserer Rechtsordnung zu befassen haben werden, als Erkenntnisbehelf nur noch die umfangreiche Rechtsprechung zu § 1 StAnpG. Es wurde oben schon angedeutet, daß sich der RFH einer Auseinandersetzung mit der Steuerverwaltung wegen unserer Frage, soweit man darunter eine allgemeine Erörterung der Streitfrage versteht, entzogen hat. Dagegen liegen einige Urteile von Oberverwaltungsgerichten vor, die sich unmittelbar mit der Streitfrage

befassen. Die Rechtsprechung des RFH wird jedoch mittelbar zur Klärung unserer Frage beitragen, da aus ihr zu ersehen ist, auf welchem Gebiet § 1 Abs. 3 sich, offensichtlich im Einklang mit dem Willen des Gesetzgebers, schöpferisch auswirkt.

I. Die Bedeutung des § 1 Abs. 3 StAnpG, betrachtet nach dem Wortlaut der Bestimmung und ihrer Stellung im Aufbau des StAnpG.

1. Der Wortlaut des § 1 Abs. 3 StAnpG, seine Stellung im Rahmen des § 1 aaO.

Der Wortlaut des § 1 Abs. 3 StAnpG[93]) kennzeichnet die Vorschrift zunächst rein äußerlich als eine solche, die sich an eine andere Vorschrift anlehnt. Diese Tatsache darf nicht nur als Äußerlichkeit gewertet werden. Ihr wird vielmehr zum mindesten soviel entnommen werden dürfen, daß der Gesetzgeber eine andere Norm gegenüber derjenigen des Abs. 3 für so wichtig ansah, daß er sie ihr voranstellte, Abs. 3 nur an sie anlehnte. Diese erste vorangestellte Norm ist diejenige des Abs. 1[94]) und der gewissermaßen als gesetzliche Erläuterung hierzu geltende Grundsatz des Abs. 2[95]).

Auch im Aufbau des § 1 StAnpG als solchem erweist sich sonach der Abs. 3 nicht als Größe allerersten Ranges.

Staatssekretär Reinhardt bemerkt nun gelegentlich (DStZ 1936 S. 1216) zu der „Rangverteilung" innerhalb § 1 StAnpG folgendes:

> „§ 1 Abs. 3 StAnpG stellt den Hinweis auf den Kern des neuen Steuerrechts dar. Soweit der Gesetzgeber Gewolltes in Worte kleiden wollte, ist § 1 Abs. 3 StAnpG weitaus wichtiger als § 1 Abs. 1. Wir können ruhig sagen, daß für die Erneuerung des steuerrechtlichen Denkens im nationalsozialistischen Sinn nicht die Vorschrift des § 1 Abs. 1, sondern diejenige des § 1 Abs. 3 die grundlegende ist."

Ohne bereits zu der inneren Beziehung der Absätze 1 und 3 zueinander Stellung zu nehmen, sei hier zu der von Reinhardt vertretenen „umgekehrten Lesart" des § 1 StAnpG folgendes bemerkt: Das StAnpG in seiner Gesamtheit ist als Grundgesetz der nationalsozialistischen Erneuerung des Steuerrechts zweifellos das Ergebnis sorgfältigster gesetzgeberischer Arbeit. Die ganze seit Bestehen einer einheitlichen Reichsfinanzverwaltung gewonnene steuerrechtliche Erfahrung wurde dabei auf das genaueste berücksichtigt und verwertet. Dafür spricht auch insbesondere die vorzügliche neue Fassung fast sämtlicher sonstiger Grundsätze des allgemeinen Steuerrechts in Abschnitt I des Gesetzes. Auch die ausführliche Begründung des Gesetzes läßt hieran keinen Zweifel. Bei der Bedeutung des § 1 StAnpG für die Umwälzung des gesamten

---

93) „Entsprechendes gilt für die Beurteilung von Tatbeständen."
94) „Die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen."
95) „Dabei sind ..." (vgl. oben).

Steuerrechts und für dessen Ausrichtung und Fortentwicklung nach der den Staat beherrschenden Weltanschauung ist anzunehmen, daß gerade die Fassung dieser Vorschrift Gegenstand sorgfältigster Prüfung und Abwägung gewesen ist. Diese Erwägung verbietet, bei Auslegung der Vorschrift, d. h. der Ermittlung des in ihr verkörperten gesetzgeberischen Willens, dem Wortlaut gegenüber größeren Spielraum in Anspruch zu nehmen. Die Auslegung der Steuerverwaltung zu § 1 läuft jedoch, wie Staatssekretär Reinhardt selbst ausgeführt hat, darauf hinaus, den Abs. 3, dem im äußeren Bilde der Vorschrift nur eine untergeordnete Bedeutung zukommt, als Grundnorm an die Spitze der Vorschrift zu stellen, d. h. die Vorschrift gewissermaßen umzufassen. Gerade aber wenn man davon ausgeht, daß der Gesetzgeber seinen Willen in dieser Vorschrift so wortgetreu gefaßt hat, als es bei größter Sorgfalt und Zusammenfassung aller steuergesetzgeberischen Erfahrung möglich war, liegt der Gedanke nahe, daß das Abweichen von der Fassung der Vorschrift zu einer Umdeutung des in ihr verkörperten gesetzgeberischen Willens führen muß.

Im Hinblick auf die demnach nach Wortlaut und äußerer Gesetzesfassung anzunehmende Größenordnung innerhalb des § 1 StAnpG dürfte nun wohl schon festzuhalten sein: Gegenüber dem, was die Steuerverwaltung für Abs. 3 in Anspruch nimmt, nämlich Maßstab für die Gültigkeit oder Ungültigkeit gesetzlicher Vorschriften zu sein, würde der unbestrittene Zweck des Abs. 1, die Auslegung der Steuergesetze zu regeln[96]), zweifellos etwas weniger wichtiges bedeuten. Dem widerspricht aber schon die äußere „Anlehnung" des Abs. 3 an Abs. 1. Schon die äußere Gesetzesfassung spricht demnach gegen die Ansicht der Steuerverwaltung.

2. Die Stellung des § 1 Abs. 3 im Aufbau des StAnpG im Ganzen.

§ 1 steht im Rahmen des StAnpG als solchen an der Spitze des Abschnittes I und bildet seinen 1. Unterabschnitt, der die Überschrift „Auslegung" trägt. Der gesamte § 1 kennzeichnet sich demnach als „Auslegungsvorschrift".

Es wurde schon gestreift, daß Staatssekretär Reinhardt selbst dem Begriff der „Beurteilung" (Abs. 3) allgemein gegenüber dem der „Auslegung" (Abs. 1) die weitaus umfassendere Bedeutung beimißt. Die dem § 1 vorangestellte Überschrift weist nun aber darauf hin, daß der Gesetzgeber beide Begriffe als nichts wesensverschiedenes ansieht, sondern die Tatbestandsbeurteilung unter den Oberbegriff der Auslegung stellt. Die Steuerverwaltung hat diese Tatsache wohl beachtet. Es ist bemerkenswert, wie Reinhardt hierzu Stellung nimmt. Er bemerkt anläßlich seiner Münchener Rede vom 23. 10. 36 u. a.[97]) folgendes:

[96]) wobei eine Abweichung vom Gesetz auch nach ausdrücklicher Ansicht von Reinhardt nicht in Betracht kommt, vgl. DStZ 1936 S. 1214 oben.

[97]) RStBl 1936 S. 1055.

„§ 1 StAnpG enthält nicht nur den allgemeinen Beurteilungsgrundsatz, sondern auch Vorschriften über die Auslegung der Steuergesetze.
Bei diesen Auslegungsvorschriften handelt es sich nur um Auswirkungen (Folgeerscheinungen) des im § 1 Absatz 3 StAnpG enthaltenen allgemeinen Beurteilungsgrundsatzes. Innerhalb des gesamten Geltungsbereichs, auf den der allgemeine Beurteilungsgrundsatz des § 1 Absatz 3 StAnpG sich erstreckt, stellt das Gebiet der Gesetzesauslegung nur einen Teilausschnitt dar. Wie alle sonstigen Lebenserscheinungen, so sind auch Zweifelsfragen, die sich bei der Auslegung der Steuergesetze ergeben, nach nationalsozialistischer Weltanschauung zu beantworten. Das bedeutet: die Steuergesetze sind nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen."

Die Stellungnahme Reinhardts läßt die bereits unter 1 gekennzeichnete „Umfassung" des § 1 (Abs. 3 vor Abs. 1) deutlich wiedererkennen. Andererseits wird darin die „Auslegung" gleichsam als Unterbegriff („Folgeerscheinung") der Tatbestandsbeurteilung angesehen, also der § 1 gewissermaßen so gedeutet, als ob er nicht die Überschrift „Auslegung" sondern die Überschrift „Beurteilung von Tatbeständen" trüge. Die Kundgebungen aus dem Bereich der Steuerverwaltung geben keine der wissenschaftlichen Erörterung fähige Erklärung dafür, warum eine solche, mit dem Gesetzeswortlaut nicht zu vereinigende „umgekehrte Lesart" gestattet sei.

Der Aufbau des § 1 Abs. 3 im Rahmen des StAnpG läßt wohl keine andere Auffassung zu, als daß unter Tatbestandsbeurteilung eine in den Bereich der Auslegung fallende Tätigkeit verstanden werden muß. Die Auslegung der — sagen wir einmal ganz allgemein — Lebenserscheinungen erfordert (wie später noch zu erörtern sein wird) eine Betrachtung und Wertung, sie begreift dagegen nicht eine Entscheidung über Fragen der Zulässigkeit, Gültigkeit usw. in sich. Mithin spricht auch die aus dem Gesetzesaufbau erkennbare Aufgabe des § 1 Abs. 3 StAnpG gegen die ihm von der Steuerverwaltung gegebene Sinndeutung.

II. Die aus der Gesetzesbegründung zu gewinnenden Anhaltspunkte.

Nachdem wir festgestellt haben, daß der Wortlaut des § 1 Abs. 3 StAnpG und die Stellung des Absatzes im Rahmen der Gesamtbestimmung den Grundsatz der Tatbestandsbeurteilung nicht als den ersten der Grundsätze des „Allgemeinen Steuerrechtes" erkennen läßt, nachdem wir außerdem der Stellung des § 1 im Gesetz überhaupt entnommen haben, daß Gesetzesauslegung und Tatbestandsbeurteilung dem Oberbegriff der Auslegung allgemein zuzurechnen sind, erscheint eine Prüfung reizvoll, ob sich dieser gleichsam äußere Eindruck auch an Hand der Amtlichen Gesetzesbegründung bestätigt, oder ob diese etwa Anhaltspunkte bietet, die für die Umkehrung der begrifflichen Rangordnung oder für die besondere Aufgabe der Tatbestandsbeurteilung sprechen, wie sie von der Steuerverwaltung in Anspruch genommen werden.

Die Begründung des § 1 StAnpG (RStBl 34 S. 1398 ff), auf deren

Wortlaut ich verweisen darf, läßt nicht erkennen, in welcher Hinsicht der Gesetzgeber dem Grundsatz über die Beurteilung der Tatbestände eine besondere selbständige Aufgabe bei der Rechtsanwendung zuerkennt. Insbesondere ist eine Abgrenzung zwischen Gesetzesauslegung und Tatbestandsbeurteilung nicht getroffen. Im wesentlichen spricht sich die Begründung nur über den weltanschaulichen Grundgedanken des § 1 als solchen aus, nicht über die Beziehung der in ihm ausgesprochenen Einzelgrundsätze zueinander. Auch mittelbar ist unserer Streitfrage aus der Begründung nicht näher zu kommen. Wenn hier betont wird, die Weltanschauung biete „die sichere Grundlage zur Beurteilung und Wertung aller Erscheinungen", die „im Volk bestehenden gesunden Anschauungen" seien für die „Beurteilung von Tatbeständen von wesentlicher Bedeutung", so läßt sich dem zwar entnehmen, daß die nationalsozialistische Weltanschauung bei jeder Rechtsanwendung Grundlage und Ausgangspunkt aller Auslegung und Beurteilung zu sein hat; die Frage, was unter Gesetzesauslegung einerseits und Tatbestandsbeurteilung andererseits vom Gesetzgeber verstanden oder nicht verstanden werden wollte, wird aber davon nicht berührt.

Seit Übertragung der Gesetzgebungsgewalt auf die autoritäre Staatsführung kommt den Amtlichen Begründungen der Gesetze, die jeweils vom Fachminister veröffentlicht werden, eine viel weitgehendere Bedeutung zu, als früher, wo die Gesetzesfassung zumeist auf Mehrheitsbeschlüssen der gesetzgebenden Körperschaften beruhte, der ursprüngliche Zweckgedanke einer Gesetzesvorschrift und die ihm entsprechende ursprüngliche Fassung oft durch den Streit der Parteien entstellt wurden und demnach Gesetzesbegründung und Gesetzesfassung oft nicht übereinstimmten; der Gesetzeswortlaut und die Amtliche Begründung sind heute Ausfluß eines einheitlichen in der Staatsführung als der Trägerin der Gesetzgebungsgewalt verkörperten Willens. Umsomehr wäre es wünschenswert, daß die Begründung des § 1 StAnpG zu der Frage Stellung nähme, welche Bedeutung dem Abs. 3 im Rahmen des § 1 StAnpG zukommt und in welchem Sinn der Gesetzgeber die Tatbestandsbeurteilung als Teilgebiet der „Auslegung" überhaupt aufgefaßt wissen wollte. Es ist bedauerlich, daß die Gesetzesbegründung hierzu völlig schweigt.

Andererseits kann aus der Erläuterung des § 1 in der Amtlichen Begründung darauf geschlossen werden, daß Grenzziehungen zwischen den darin ausgesprochenen Einzelgrundsätzen nur in ganz beschränktem Maße zulässig sind. Die Einheitlichkeit der Begründung deutet darauf hin, daß die Vorschrift als innere Einheit genommen sein will. Die Ansicht der Steuerverwaltung bezüglich des Absatzes 3 zerstört diese Einheit. Sie erscheint demnach jedenfalls mit der Gesetzesbegründung weniger vereinbar als die gegenteilig vom RFH vertretene Ansicht, die, wie später darzulegen sein wird, dem Gedanken der Einheitlichkeit des § 1 StAnpG weit mehr gerecht wird.

III. Die begriffliche Untersuchung des § 1 Abs. 3 StAnpG. Die auslegende Rechtsanwendung und deren Abgrenzung gegenüber der Entscheidung über die Gültigkeit von Gesetzen.

Nach der Betrachtung des § 1 Abs. 3 an Hand der äußeren Gesetzesfassung und der Gesetzesbegründung wird nun dem inneren Sinngehalt der Vorschrift besondere Beachtung zu schenken sein.

a) Hier fragt sich zunächst, was die beiden in Abs. 3 vorkommenden Begriffe („Beurteilung von Tatbeständen") zu besagen haben. In erster Linie drängt sich dabei der Begriff „Tatbestand" ins Auge. Der Begriff ist im wesentlichen Gegenstand eines in der Rechtswissenschaft allgemein fest anerkannten Sprachgebrauchs. Unter „Tatbestand" im Sinne des Rechtssprache ist etwa[98]) zu verstehen: Der Inbegriff der tatsächlichen Verhältnisse, an die das Gesetz eine Rechtswirkung, d. h. die Entstehung, Aufhebung oder Veränderung eines Rechtsverhältnisses knüpfen kann. Die bereits wiedergegebene Auffassung der Steuerverwaltung zu § 1 Abs. 3, wonach auch Gesetze als solche unter den Begriff des „Tatbestand" zu rechnen seien, ist in der bisherigen Rechtswissenschaft noch nie vertreten worden. Ausdrücklich abgelehnt wird sie vom BayVGH. Entsch. v. 7. 9. 38 4 I/38 StW 38 Nr. 581[99]).

Der Begriff der „Beurteilung" ist zunächst als solcher einer Erläuterung überhaupt nicht bedürftig; dagegen erscheint der Begriff der „Beurteilung von Tatbeständen" durchaus nicht klar. In Betracht kommen dürfte hierfür etwa die Herbeiführung einer Klärung des inneren Sinngehalts eines Tatbestandes, ferner die Wertung eines Tatbestandes unter allgemeinen höheren Gesichtspunkten (Wertung im Hinblick auf eine Rechtsvorschrift, nach sittlichen Gesichtspunkten, Treu und Glauben, Volksanschauung usw.), schließlich aber noch die förmliche Urteilsfällung über einen Tatbestand im rein rechtlichen Sinn. Der Sprachgebrauch versteht unter „beurteilen" zweifellos nur die beiden vorstehend zuerst genannten Tätigkeiten, nämlich die der inneren Sinndeutung und der Wertung nach bestimmten allgemeinen Gesichtspunkten, nicht dagegen die dem Richter oder Verwaltungsrichter vorbehaltene „Urteilsfällung" im förmlichen Sinne der staatlichen Rechtsordnung.

---

[98]) vgl. Enneccerus, Lehrbuch des bürgerlichen Rechts, Band I, XXII. Aufl. § 127; ferner Wacke, StW 36 Sp. 852 ff.

[99]) Die Entscheidung sagt u. a.: „Tatbestand im Sinne des § 1 Abs. 3 ist der konkrete Tatbestand des einzelnen, dem Richter vorliegenden Streitfalles, der Sachverhalt, auf den der Richter das Gesetz anzuwenden hat, der vor der Gesetzesanwendung und unabhängig vom Gesetz vorhanden ist, nicht der abstrakte (generelle) Tatbestand des jeweiligen Steuergesetzes. ... Die Frage, ob das Gesetz, um dessen Anwendung es sich handelt, gültig ist oder nicht, ist keine Frage der Tatbestandsbeurteilung; sie hat mit dem Tatbestand im Sinne des § 1 Abs. 3 StAnpG und seiner Beurteilung nichts zu tun."

Im Hinblick auf die Überschrift des § 1 StAnpG, welche die „Beurteilung von Tatbeständen" als Teilgebiet der Auslegung kennzeichnet, wird auch dieser Begriff hier in den Bereich der Untersuchungen mit einzubeziehen sein. Die Auslegung stellt die Ermittlung des inneren Sinngehalts einer Lebenserscheinung dar. Sie ist notwendig eine Betrachtung „von innen heraus". Sie setzt daher die einer solchen Betrachtung fähige Lebenserscheinung voraus, also nicht eine nur sachlich zu wertende Erscheinung. Der Auslegung fähig ist also beispielsweise die rechtsgeschäftliche Erklärung, das Gesetz. Der Begriff des Tatbestandes geht weiter als der Bereich der oben umschriebenen, einer inneren Sinndeutung, also einer Auslegung fähigen Lebenserscheinung, da er auch das rein Tatsächliche, der Ermittlung eines inneren Sinngehalts nicht Fähige in sich schließt. Man denke beispielsweise an das Vorliegen des Eigentumsübergangs an einem Grundstück als Tatbestand im Sinne des § 1 GrEG.

Der Begriff der „Beurteilung" setzt nicht im gleichen Maße eine notwendige Befassung mit dem inneren Gehalt, dem „Sinn" einer Lebenserscheinung voraus wie der Begriff der „Auslegung". Wie schon gesagt, versteht der Sprachgebrauch unter dem Begriff der Beurteilung auch Tätigkeit der Wertung einer Lebenserscheinung nach bestimmten höheren, also nicht in der Lebenserscheinung selbst inbegriffenen Gesichtspunkten. Beispielsweise kann der Tatbestand der Übertragung des Eigentums an einem Grundstück durchaus einer Wertung unter höheren, nicht in der Sache selbst liegenden Gesichtspunkten fähig sein, etwa eine Grundstücksübereignung an einen Ausländer als eine Handlungsweise, die vom Standpunkt eines guten Deutschen aus zu verurteilen ist.

Wenn nun die Überschrift zu § 1 StAnpG auch die Tatbestandsbeurteilung in den Oberbegriff der „Auslegung" mit einschließt, so scheint das Gesetz vorauszusetzen, daß jeder Tatbestand einer Auslegung fähig sei. Wenn man aber, wie vorstehend erörtert, dem Sprachgebrauch gemäß die Auslegung als innere Sinndeutung einer Lebenserscheinung auffaßt, andererseits im Auge behält, daß der Begriff des „Tatbestands" weiter geht als der Bereich dessen, was auslegungsfähig ist, so ergibt sich zwischen der Überschrift des § 1 StAnpG einerseits und der Einbeziehung des Begriffs der Tatbestandsbeurteilung in den Begriff der „Auslegung" notwendig eine gewisse Spannung. Diese Spannung ist wohl nicht unbeteiligt daran, wenn sich von Seiten der Steuerverwaltung ein Widerstand dagegen geltend gemacht hat, den § 1 StAnpG in seiner Gesamtheit (entsprecehnd der Überschrift) als Auslegungsvorschrift anzuerkennen[100]). Es läßt sich nicht leugnen, daß der Begriff der Beurteilung in Abs. 3, rein äußerlich gesehen, den Rahmen der Gesamtvorschrift über das Gebiet der

[100]) vgl. auch RdF, Schr. an RFH v. 17. 7. 36, RStBl 36 S. 919.

Auslegung im eigentlichen, bisher verständlichen Sinne hinaus zu spannen scheint. Die Unstimmigkeit zwischen der Ausdehnung des Begriffs der Beurteilung einerseits und dem im Gesetz verwandten Oberbegriff der Auslegung andererseits mag mit dazu geführt haben, daß Reinhardt[101]) „das Wesen des § 1 in einem Beurteilungsgrundsatz" (nicht also in der Auslegung) erblickt. Diese Unstimmigkeit mag letztlich auch mit ein Grund dafür sein, daß die Steuerverwaltung den § 1 Abs. 3 in dem von ihr verkündeten Sinn gegen gewisse Teilgebiete des Verfahrensrechts der AO eingesetzt hat. Als Beispiel für die Auswirkung dieser begrifflichen Unstimmigkeit zwischen der Überschrift des § 1 und der in Abs. 3 geregelten Tatbestandsbeurteilung möchte ich aus dem Schrifttum noch eine Äußerung von Wragge[102]) herausgreifen, der sich zu § 1 Abs. 3 u. a. wie folgt äußert:

> „Schon nach dem Wortsinne bedeutet Beurteilung etwas anderes als Auslegung (Sinnermittlung). Etwas beurteilen heißt: etwas werten, einer Sache den Wert geben, der ihr zukommt. Darüber hinaus heißt beurteilen: Entsprechend der vorgenommenen Wertung eine Entscheidung treffen.
> Was nützt eine Wertung, wenn aus ihr nicht die notwendigen Folgerungen gezogen werden? Es ist sinnlos, festzustellen, daß eine Sache schädlich ist, wenn man nicht die Möglichkeit schafft, sie zu beseitigen.
> Tatumstände nach nationalsozialistischer Weltanschauung beurteilen bedeutet daher:
> Einen Sachverhalt in tatsächlicher und rechtlicher Beziehung werten — und dieser Wertung entsprechend eine Entscheidung treffen, die mit der nationalsozialistischen Weltanschauung übereinstimmt."

Wragge setzt also „beurteilen" und „eine Entscheidung treffen" gleich. Daß dies zu weit geht, liegt auf der Hand. Ich führte oben schon aus, daß die Urteilsfällung im richterlichen Sinne schon nach dem Sprachgebrauch durch das Wort „beurteilen" nicht gedeckt wird. Im Ergebnis kommt auch die Auffassung der Steuerverwaltung über die Tatbestandsbeurteilung darauf hinaus, diese gleichzusetzen der Urteilsfällung im Rechtssinn selbst; sie billigt der Steuerverwaltung und dem Steuergericht die Befugnis zu, im Veranlagungs- und Rechtsmittelverfahren in Auswirkung der Tatbestandsbeurteilung gleichzeitig über Gültigkeit und Ungültigkeit von Rechtsvorschriften zu entscheiden. Der Standpunkt der Steuerverwaltung setzt sich mithin, ebenso wie über den in der Gesetzesüberschrift zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers, auch über die sich aus dem Begriff einer „Beurteilung" nach dem Sprachgebrauch ergebenden Beschränkungen hinweg.

Es sei noch bemerkt, daß gerade die Unstimmigkeit zwischen der dem Abs. 3 nach der Überschrift der Gesamtvorschrift zukommenden Bedeutung einerseits und dem an sich weitergehenden Begriff der Beurteilung andererseits auch das oben unter C. kurz gestreifte Schrift-

101) DStZ 36 S. 1216.
102) „Die Rechtskraft des Steuerbescheides", Bernhard Sporn-Verlag Zeulenroda, 1937, S. 51 ff.

tum vorwiegend beschäftigt hat. Auch Ott z. B.[103]) kommt zu dem Ergebnis, daß § 1 Abs. 3 keine Auslegungsvorschrift sei, sich nicht auf die „Umdeutung von in ihrem Inhalt zweifelhaften Willenserklärungen und von sonstigen deutungsfähigen Tatsachen in ein volksgenössisches Verhalten“[104]) beziehe und beschränke, die Vorschrift unterstelle vielmehr „alle Erscheinungen des Lebens, also auch jegliches Verhalten der Steuerpflichtigen“ der nationalsozialistischen Beurteilung. Wacke[105]) verschließt sich ebenfalls nicht dagegen, daß die Unstimmigkeit zwischen Auslegung als Oberbegriff und Beurteilung als Unterbegriff besteht; seine Erläuterung des Begriffs der Tatbestandsbeurteilung als einer Sinndeutung und Wertung der Lebensvorgänge dahin, wie der Nationalsozialist die Lebensvorgänge gestalte und gegen sich gelten lassen müsse, kommt wohl dem Gedanken, den der Gesetzgeber dem § 1 Abs. 3 zugrundegelegt haben mag, am nächsten, da sie sich noch am ehesten dem Oberbegriff der Auslegung unterordnen läßt.

Die besagte begriffliche Spannung, soviel sie auch zu grundsätzlichem Rätselraten Anlaß geben mag, hat jedenfalls, wie später noch an Hand der Rechtsprechung des RFH dargelegt werden wird, nicht verhindert, daß § 1 Abs. 3 sich — allerdings grundsätzlich auf einem engeren Gebiet als die Steuerverwaltung wollte — sehr fruchtbar auf das tägliche Leben des Steuerrechts ausgewirkt hat. Worin die Tatbestandsbeurteilung des Abs. 3 in ihrer Abgrenzung zu dem Begriff der Auslegung zu erblicken ist, wird deswegen aus der Rechtsprechung des RFH wohl am ehesten klar. Die rein begrifflichen Abgrenzungen brauchen uns darüber hinaus im Rahmen dieser Arbeit nicht zu kümmern. Soweit hier der Tatbestandsbeurteilung als Begriff nähergetreten werden mußte, darf als Ergebnis festgehalten werden, daß das Wort „Tatbestand“ nicht das Gesetz als solches umfaßt und daß darüber hinaus das Wort „Beurteilung“ nichts mit der Fällung einer Entscheidung im förmlichen Rechtssinn, also auch nichts mit einer förmlichen Entscheidung über die Gültigkeit und Ungültigkeit von Gesetzen zu tun haben kann.

IV. Die Befugnis der Nachprüfung gesetzlicher Vorschriften auf ihre Gültigkeit durch den Richter und die Verwaltung. Allgemeine Grundsätze der staatlichen Rechtsordnung.

Es sei einmal von der Vorschrift des § 1 Abs. 3 StAnpG, ihrem äußeren Wortlaut und ihrer begrifflichen Ausdeutung ganz abgesehen und die Annahme der Steuerverwaltung, wonach der Steuerrichter

103) StW 1936, Sp. 1296 ff.
104) Hinweis auf Wacke, vgl. oben S. 119.
105) StW 1936 Sp. 833 ff.

und der Veranlagungsbeamte bei der Rechtsanwendung über die Gültigkeit oder Ungültigkeit der Steuergesetze zu entscheiden habe, im Hinblick darauf untersucht, welche Stellung dem Richter und Verwaltungsbeamten dem bestehenden Recht gegenüber allgemein zukommt.

1. Hier ist zunächst festzuhalten, daß der nationalsozialistische Staat an dem im deutschen Recht alt hergebrachten Gedanken der Gesetzmäßigkeit von Rechtsprechung und Verwaltung nichts geändert hat. Der Richter ist nur dem Gesetz unterworfen[106]). Der bejahende Inhalt dieses Satzes ist, daß der Richter (auch der Verwaltungsrichter) das Gesetz anwenden muß. Der Richter kann nur die gesetzliche Gültigkeit, niemals die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit einer Vorschrift nachprüfen[107]). Er hat also nur das Recht und die Pflicht, sich zu vergewissern, ob er ein rechtsgültiges Gesetz anwendet oder nicht.

Allerdings ist heute oberster Gedanke allen staatlichen Lebens, daher auch Grundlage allen geltenden Rechtes, die nationalsozialistische Weltanschauung. Dieser Satz ist allgemein anerkannt und in Kundgebungen der Staatsführung selbst zu wiederholten Malen feierlich verkündet worden. Die Gesetze und Rechtsvorschriften, die seit Bestehen einer nationalsozialistischen Regierung formell ordnungsmäßig erlassen worden sind, stehen nun mit der nationalsozialistischen Weltanschauung ohne weiteres in Einklang[108]). Von den Vorschriften, die aus der Zeit vor der nationalsozialistischen Machtergreifung stammen, kann dies aber auch insoweit nicht allgemein angenommen werden, als der heutige Gesetzgeber diesen Vorschriften ihre förmliche Gültigkeit noch nicht entzogen hat. Es läßt sich nicht in Abrede stellen, daß Einzelgebiete der Rechtsordnung nur deshalb eine Erneuerung durch den nationalsozialistischen Gesetzgeber noch nicht erfahren haben, weil die Staatsführung andere Teilgebiete der Überprüfung und Neufassung für bedürftiger angesehen hat, zur Neufassung gleichsam noch nicht gekommen ist[109]). Mit Rücksicht hierauf wird von der heutigen Reichs-

---

106) Art 102 WRV, bezüglich der Gültigkeit dieser Bestimmung vgl. Laforet a.a.O., S. 186, 66 u. 67.

107) vgl. Laforet a.a.O. S. 188.

108) „Eine Rechtsnorm, wonach einem nach dem Umbruch ordnungsmäßig erlassenen Gesetz vom Richter die Geltung deswegen aberkannt werden könnte, weil es der nationalsozialistischen Weltanschauung widerspräche, besteht nicht." Vgl. BayVGH, RVBl 1938 S. 881.

109) Vgl. hierzu Urteil des Thür. OVG vom 13. 4. 1938 C 1/38, ZdAfDR 1938 S. 603, wo u. a. wörtlich ausgeführt wird:
„Der Umstand, daß die Staatsführung einen Rechtszustand, der mit nationalsozialistischen Anschauungen nicht vereinbar ist, noch nicht förmlich geändert hat, schließt in der Tat nicht aus, daß der Richter bei der Entscheidung des Einzelfalls diesem Zustand die Anerkennung versagt und gegebenenfalls versagen muß, weil seine Auswirkungen überhaupt oder im gegebenen Fall als sittenwidrig erscheinen (van Bürck, ZdAfDR 1938, 59). Die Erneuerung des Rechts nach nationalsozialistischen Grundsätzen ist nicht mit einem Schlage zu verwirklichen, sondern kann nur allmählich und schrittweise vor

rechtsführung und im Schrifttum die Auffassung vertreten und wurde vereinzelt auch schon in der Rechtsprechung als „herrschende Auffassung" anerkannt, daß dem Richter, unbeschadet seiner grundsätzlichen Bindung an das formell gültige Gesetz, das Recht und die Pflicht zusteht, Rechtsvorschriften aus früherer Zeit, denen die ausdrückliche Billigung durch den nationalsozialistischen Gesetzgeber noch nicht innewohnt, daraufhin zu überprüfen, ob sie etwa durch die zwischenzeitliche Entwicklung, insbesondere die nationalsozialistische Weltanschauung als außer Kraft gesetzt zu betrachten sind. Der Richter darf einem Gesetz die Anwendung versagen, wenn es „dem heutigen gesunden Volksempfinden, also auch der nationalsozialistischen Weltanschauung ins Gesicht schlagen würde"[110]).

Die Ausdrucksweise, der sich hier der Reichsrechtsführer bedient, zeigt andererseits deutlich, daß die dem Rechtswahrer anvertraute Aufgabe, formell bestehendes Recht auf seine Übereinstimmung mit dem obersten Staatsgedanken zu überprüfen, nicht allzuweit, vielmehr grundsätzlich als eine eng begrenzte, nur in Ausnahmefällen in Betracht kommende angesehen werden darf. Das frühere Gesetz muß, wenn ihm die Anerkennung versagt werden soll, der heutigen Weltanschauung „ins Gesicht schlagen", seine Unvereinbarkeit mit der heutigen Denkweise muß also ohne weiteres in die Augen springen und darf keinen begründeten Zweifeln unterliegen. Insbesondere darf die Möglichkeit nicht in Betracht kommen, daß etwa der Gesetzgeber selbst aus Gründen, über die nur er zu bestimmen hat, die Änderung der gesetzlichen Vorschrift absichtlich noch zurückgestellt hat, daß er also, ungeachtet etwaiger weltanschaulicher Bedenken, die Anwendung der alten Vorschrift selbst noch wünscht. „Der Führer und nicht jeder Richter bestimmt das Tempo, in dem nationalsozialistisches Gedankengut zur Durchführung gelangt"[112]). Das oben bereits genannte Urteil des Thür. OVG vom 13. 4. 1938 sagt hierzu u. a. wörtlich folgendes:

> „Deshalb k a n n es soweit allerdings gegebenenfalls Aufgabe des Richters sein, der neuen Rechtsauffassung auch entgegen noch nicht förmlich aufgehobenen oder geänderten Vorschriften Geltung zu verschaffen. Voraus-

---

sich gehen. Infolgedessen wird die Staatsführung die Lösung mancher Fragen, besonders weniger wichtiger, noch hinausschieben müssen, und werden daher viele nicht mehr zeitgemäße Regelungen noch für eine längere Übergangszeit bestehen bleiben, ohne daß deswegen angenommen werden kann, daß die Staatsführung den bestehenden Zustand billige und — auch nur für die Übergangszeit — als fortdauernd verbindlich anerkennen wolle."

110) Vgl. Leitsatz des Reichsrechtsführers und Reichsministers Dr. Frank über die Stellung des Richters im nationalsozialistischen Staat und vor dem nationalsozialistischen Recht vom 14. Jan. 36 Ziff. 4 in „Dokumente der deutschen Politik" Bd. 4 S. 337; ferner BayVGHSlg Bd. 58 S. 84 sowie RVBl 38 S. 879 ff. und das dort in großem Umfang wiedergegebene Schrifttum.

112) Oberlandesgerichtspräsident Senator Dr. Rothenberger, DJZ 36 Sp. 25/26, ferner Laforet a.a.O. S. 188 Fußnote 5 und die dort angegebenen Äußerungen von Schrifttum und Rechtsprechung.

setzung hierfür ist aber nicht nur, daß die völlige Unvereinbarkeit der anzuwendenden Vorschrift an sich oder ihrer Anwendung im gegebenen Falle mit der nationalsozialistischen Weltanschauung oder Rechtsauffassung außer Frage steht, sondern es muß in solchen Fällen, wenn es, wie es oft der Fall sein wird, nicht bei der Feststellung, daß die alte Vorschrift überholt sei, bewenden kann, auch möglich sein, die Fallentscheidung sicher und eindeutig aus der nationalsozialistischen Weltanschauung und Rechtsauffassung heraus zu gewinnen, und es darf ferner auch nicht etwa ersichtlich sein, daß die Staatsführung aus staatspolitischen oder sonstigen Gründen die an sich notwendige oder erwünschte Neuregelung absichtlich als noch nicht spruchreif zurückstellt und Unzuträglichkeiten, die sich aus der weiteren Geltung und Anwendung der alten Vorschriften ergeben, bewußt in Kauf nimmt."

Nach allem verbleibt es auch bei Einräumung einer in besonderen Fällen bestehenden Befugnis des Richters zur Prüfung der sachlichen Vereinbarkeit eines Gesetzes mit der nationalsozialistischen Weltanschauung bei dem Grundsatz, daß der Richter nur die Voraussetzungen zu untersuchen hat, die zur Rechtsgültigkeit einer geschriebenen Rechtsregel gehören. Der Richter ist nach wie vor an das Gesetz, d. h.

„an den in ihm ausgesprochenen Willen der obersten Führung, gebunden. Er darf von dem klar und deutlich ausgesprochenen Willen des Gesetzgebers nicht abweichen und sich nicht über diesen Willen der obersten Führung stellen, und zwar auch dann nicht, wenn er der Auffassung sein sollte, das Gesetz widerspreche nationalsozialistischer Weltanschauung."

So Bay. VGH in dem bereits genannten Urteil RVBl 38 S. 881 = StW 38 Nr. 581, wo dieser Grundsatz unter Wiedergabe des gesamten, sehr umfangreichen Schrifttums und unter Berufung auf maßgebende Führer des neuen deutschen Rechts, insbesondere auf Reichsminister Dr. Frank und Reichsminister Dr. Gürtner ausgesprochen wird. Auf dieses Schrifttum sei hier ausdrücklich Bezug genommen.

Der Richter, auch der Verwaltungsrichter, steht also dem formell gültigen Gesetz auch heute noch als Diener, nicht als Herr gegenüber. Er hat das Gesetz auf die tatsächlichen Erscheinungen des Lebens, auf den „Tatbestand" anzuwenden. Dabei sind die Gesetze nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen, d. h. dort, wo der Rahmen einer Bestimmung für eine Rechtsanschauung nach der einen oder anderen Seite Raum gibt, die Rechtsanschauung zu wählen, die nationalsozialistischem Geistes am besten gerecht wird; der Richter hat gleichzeitig den Tatbestand im Hinblick auf den gesetzlichen Willen zu beurteilen und dabei ebenfalls den durch die nationalsozialistische Weltanschauung gebotenen Beurteilungsmaßstab (Sinndeutung, Wertung nach den aus der Weltanschauung zu entnehmenden höheren Gesichtspunkten) anzuwenden. Weder die Gesetzesauslegung selbst, noch die Tatbestandsbeurteilung befugt den Richter, ein Gesetz als aufgehoben zu betrachten. Die Aufhebung der Rechtsnorm ist Sache der Staatsführung (des Gesetzgebers), nicht die des Richters und Verwaltungsrichters.

Was im vorstehenden über die Stellung des Richters zum Gesetz gesagt ist, gilt grundsätzlich auch für die Stellung der Verwaltung zum Gesetz. Die Verwaltung in ihrer gesamten Ausdehnung, auch die schöpferische Verwaltung, muß sich im Rahmen der Gesetze bewegen. Sie ist an die Gesetze gebunden. Kein Verwaltungsakt darf einem Gesetz widersprechen. Es gilt der Rechtsgrundsatz der „Rechtmäßigkeit der Verwaltung“[113]). Dementsprechend hat auch der Steuerveranlagungsbeamte sich an die Schranken des geltenden Rechts zu halten. Nur der ganz besondere Ausnahmefall einer offensichtlichen Unvereinbarkeit zwischen Recht und nationalsozialistischer Weltanschauung könnte ihn ad hoc von der Bindung an das Gesetz befreien.

2. Nach dieser allgemeinen Betrachtung kehren wir wieder zurück zur Untersuchung des § 1 StAnpG. Die Steuerverwaltung nimmt diese Vorschrift in ihrem Abs. 3 dafür in Anspruch, sie enthalte die Ermächtigung von Richter und Verwaltungsbeamten, mithin auch den Gesetzesbefehl, zu einer Nachprüfung des geltenden Rechts auf seine Übereinstimmung mit der nationalsozialistischen Weltanschauung und damit auf seine Gültigkeit. Gesetzt den Fall, diese Ansicht sei richtig, so würde dem § 1 StAnpG im Rahmen der gesamten Rechtsordnung eine geradezu umstürzende Bedeutung zukommen.

Es braucht keiner Erwähnung, daß die Vorschrift in ihrer Grundsätzlichkeit überhaupt nicht hoch genug gestellt werden kann und daß sie in der Allgemeinheit ihrer Fassung weit über den Bereich des Steuerrechts hinausragt, eine richtungweisende Bedeutung für das ganze Rechtsleben in Anspruch nehmen muß. Dies wird allgemein anerkannt. Die Vorschrift gilt als die erste unmittelbare gesetzliche Verankerung der nationalsozialistischen Weltanschauung in der Rechtsanwendung.

Ein gesetzlich normierter oberster Grundsatz der Rechtsanwendung, d. h. ein oberster Grundsatz für die Auslegung der Gesetze und die Betrachtung der Tatbestände ist aber noch weit entfernt davon, den Gesetzesbefehl zur Nachprüfung von bestehenden Rechtsregeln auf Gültigkeit oder Ungültigkeit durch Gericht oder Verwaltung in sich zu schließen. Ein derartiger Gesetzesbefehl würde auch in der Rechtsgeschichte einmalig dastehen. Er würde bedeuten, daß eine Staatsführung selbst Rechtsprechung und Verwaltung, diese beiden Arme ihrer Machtausübung, damit beauftragte, jedes geltende Gesetz, auch das von ihr selbst erlassene, vor der Anwendung auf seine Übereinstimmung mit einem über ihr stehenden Gemeinschaftsgedanken als Voraussetzung seiner Gültigkeit nachzuprüfen. Etwas Derartiges wäre geradezu unerhört neu. Vom Standpunkt der autoritären Staatsführung aus könnte so etwas nicht verstanden werden. Die politische Führung, der Gesetzgeber, verkörpert in dem Führer selbst, würde sich damit durch ausdrücklichen Gesetzesausspruch der Nachprüfung durch die

---

113) Vgl. Laforet a.a.O. S. 225.

der Staatsführung als solcher untergeordneten Gewalten der Rechtsprechung und Verwaltung unterstellen.

Zu bedenken ist nämlich hierbei, daß § 1 StAnpG seine weltanschaulichen Richtlinien nicht nur im Hinblick auf die Gesetze verkündet hat, die vor der Machtergreifung erlassen worden sind, sondern auch und ganz besonders für die Gesetze der heutigen Staatsführung selbst. Es ist ausgeschlossen, daß der nationalsozialistische Gesetzgeber eine Gesetzesvorschrift von der überragenden Wucht des § 1 StAnpG nur im Hinblick auf eine, von ihm gewissermaßen als etwas Gestriges, Überwundenes, zum mindesten als etwas demnächst zu Beseitigendes anzusehende Rechtsordnung geschaffen hätte. Die Rechtserneuerung des neuen Staates geht mit raschen Schritten voran. Gerade im Steuerrecht ist sie zum weitaus größten Teil schon beendigt. Das StAnpG enthält in erster Linie die allgemeinen Grundsätze künftiger nationalsozialistischer Rechtsanwendung. Das frühere Steuerrecht spielt darin nur als eine im Absterben begriffene Größe eine Rolle. Jedenfalls kann sich der § 1 als die oberste Norm des StAnpG nicht auf das frühere Recht beschränken. Mithin sagt der § 1, daß die Steuergesetze, also in erster Linie die Steuergesetze des Dritten Reichs nach nationalsozialistischer Weltanschauung auszulegen sind[114]). Das hat seinen guten Sinn. Auch die neuen Steuergesetze werden trotz der überaus sorgfältigen gesetzgeberischen Arbeit, deren Ergebnis sie sind, immer Lücken und Zweifel offenlassen, die durch Rechtsprechung und Verwaltung zu schließen und zu lösen sind. Für diese auslegende, das Steuerrecht auf dem Boden der bestehenden Gesetze weiterbildende Tätigkeit gibt der Gesetzgeber der Rechtsprechung und Verwaltung die Grundsätze der nationalsozialistischen Weltanschauung als oberste Richtschnur der Auslegung an die Hand. Dort wo die steuerlichen Tatbestände nach ihrer besonderen Gestaltung Zweifel offenlassen hinsichtlich ihrer Beurteilung im Hinblick auf den gesetzlichen Willen, fordert der Gesetzgeber nationalsozialistische Beurteilung des Tatbestandes. Also gerade die von ihm selbst geschaffenen Gesetze unterstellt der Gesetzgeber der Auslegung, die im Hinblick auf seine eigenen Gesetze zu beurteilenden Tatbestände unterstellt der Gesetzgeber der Beurteilung nach der nationalsozialistischen Weltanschauung.

Die Auffassung der Steuerverwaltung hinsichtlich des Absatzes 3 würde demnach, da der ganze § 1 vorwiegend die vom heutigen Staat geschaffene Steuerrechtsordnung selbst im Auge hat, tatsächlich die Feststellung rechtfertigen, daß sich der Gesetzgeber, mithin der Führer selbst, der Nachprüfung durch Rechtsprechung und Verwaltung unterstellt hätte dahin, ob seine eigenen Gesetzgebungsakte der Weltan-

[114]) Gleichzeitig mit dem StAnpG sind folgende Steuergesetze in vollkommen neuer Fassung verkündet worden (Ausfertigungstag 16. 10. 34): EStG., KStG., VStG, BStG, UStG, KVG, RBewG, BodSchätzG; das ErbStG wurde grundlegend geändert.

schauung gemäß sind oder nicht. Eine solche Annahme wäre widersinnig. Sie läßt die umstrittene Ansicht der Steuerverwaltung bezüglich des § 1 Abs. 3 StAnpG mit dem obersten Grundsatz des heutigen Staats, dem der uneingeschränkten Befehlsgewalt des Führers, als nicht vereinbar erscheinen.

3. Nach der oben angestellten Betrachtung sei nochmals an den früher schon untersuchten Wortlaut des § 1, den ihm ausdrücklich beigelegten Zweckwillen (Auslegungsgrundsatz) und die Begründung des StAnpG erinnert. Man unterstelle, § 1 hätte tatsächlich das allgemeine richterliche Nachprüfungsrecht, d. h. die Pflicht des Richters zur Nachprüfung jeder Gesetzesvorschrift auf ihre weltanschauliche Gültigkeit begründen wollen. Dann wäre die Fassung des § 1, seine begriffliche Einordnung, die Art und Weise seiner Begründung geradezu als verhängnisvoller Fehlgriff zu bezeichnen. Nachdem, was dann der Abs. 3 im Rahmen der ganzen Rechtsordnung bedeuten würde, könnte schlechthin nicht verstanden werden, daß er nur eine Anlehnungsvorschrift an einen Auslegungsgrundsatz darstellt und nicht, mit völlig anderem Wortlaut, an der Spitze des § 1 steht. Der Gesetzgeber hätte etwa, wenn er das gewollt hätte, was die Steuerverwaltung unter Absatz 3 versteht, an die Spitze des § 1 den Satz stellen müssen, daß die Steuergesetze nur insoweit der Rechtsanwendung zugrundegelegt werden dürfen, als sie mit nationalsozialistischer Weltanschauung übereinstimmen; die Gesetzesauslegung selbst als eine Frage, die sich auf der sachlichen Gültigkeit eines Gesetzesvorschrift aufbaut, hätte dann notwendig auch äußerlich an zweiter Stelle geregelt werden müssen.

Alle diese Gedankengänge dürften beweisen, daß die Auffassung der Steuerverwaltung dem vom Gesetzgeber tatsächlich verfolgten und in § 1 StAnpG geprägten Willen nicht gerecht wird.

4. Es wurde oben unter Bezugnahme auf die Auffassung der Reichsrechtsführung, weiter Kreise des Schrifttums und einzelner Urteile von Oberverwaltungsgerichten eingeräumt, daß der Richter (die Verwaltung) in besonderen Ausnahmefällen gegenüber früherem Recht den Maßstab nationalsozialistische Weltanschauung anzulegen und danach über Gültigkeit oder Ungültigkeit zu entscheiden habe. Diese Auffassung dürfte sich nicht zuletzt damit rechtfertigen, daß das heutige Rechtsleben in einem Zeitpunkt des Übergangs grundsätzlicher Umwertung und Fortentwicklung steht. Gerade aber die Rechtfertigung dieser Ausnahme unter dem Gesichtspunkt einer Übergangsentwicklung der Rechtsordnung zwingt dazu, die Ausnahme so selten zuzulassen als nur möglich.

Die Rechtsordnung bedarf einer besonderen, mit grundsätzlicher Befehlsgewalt ausgestatteten Vorschrift, wonach geschriebene Rechtsregeln nach höheren staatlichen Grundsätzen auf ihre Gültigkeit zu überprüfen sind, durchaus nicht. Abgesehen von dem oben dargelegten, an sich wohl durchschlagenden Bedenken gegen eine solche Vor-

schrift vom Standpunkt der Autorität der Staatsführung wäre die Vorschrift für die tägliche Rechtsanwendung von sehr unerwünschten Folgen. Sie würde darüber hinaus geradezu die rechtsstaatliche Ordnung zerstören.

Zunächst wurde die bei jeder Rechtsanwendung zu prüfende Vereinbarkeit von geschriebener Rechtsregel und höherem staatlichem Grundsatz in vielen Fällen nicht zweifelsfrei zu entscheiden sein. So würde das Gebäude der Rechtsordnung durch vielfache Unsicherheitsmöglichkeiten eher in seiner Festigkeit beeinträchtigt als gestützt.

Davon abgesehen würde die im Einzelfalle getroffene Entscheidung, daß eine gesetzliche Vorschrift wegen Ungültigkeit nicht zur Anwendung kommen könne, jeweils eine Lücke in der Rechtsordnung aufreißen, die irgendwie wieder geschlossen werden müßte. Wenn die Steuerverwaltung für einen derartigen Fall Bezug nimmt auf die Begründung zu § 1 StAnpG, wonach die nationalsozialistische Weltanschauung die „sichere Grundlage zur Beurteilung und Wertung aller Erscheinungen" biete, so weist dies darauf hin, daß ihr Standpunkt darauf hinausläuft, in den Fällen einer zu verneinenden Gültigkeit eines Steuergesetzes (§ 1 Abs. 3 StAnpG) die dann unabhängig von dem Gesetz zu treffende Entscheidung unmittelbar aus dem weltanschaulichen Bereich zu schöpfen. Demnach soll die gesetzliche Regelung des Einzelfalles bezw. der Gruppe von Einzelfällen ersetzt werden durch die Unendlichkeit der den Staat beherrschenden Weltanschauung.

Dies widerspräche jedoch dem Gedanken des Rechtsstaates, den auch der Nationalsozialismus anerkennt. Die dem Rechtsstaat gemäße Rechtsordnung erfordert klare, einfach zu handhabende, Rechtssicherheit verbürgende Gesetze. Als solche kommen für die Einzelerscheinungen des Lebens bezw. deren Gruppen grundsätzlich Einzelvorschriften in Betracht. Unsere Rechtsordnung ist denn auch dadurch gekennzeichnet, daß sich die Gesetze, soweit dies die Sicherheit des Rechtslebens erfordert, weitestgehend um die Regelung der rechtlichen Einzelerscheinungen und der rechtlichen Erscheinungsgruppen bemühen.

Wie wertvoll das ist, wird gerade im Steuerrecht offenkundig. Die Steuerfestsetzung ist eine der wichtigsten Hoheitstätigkeiten der Staatsverwaltung, ein sehr folgenschwerer Eingriff in den Rechtskreis des Einzelnen. Nur eine genaue gesetzliche Regelung des Einzeltatbestandes, eine genaue Festlegung des auf den Einzelfall anzuwendenden Verfahrens entspricht hier der Wichtigkeit der rechtlichen Erscheinung für das Leben der Gemeinschaft und des Einzelnen, verbürgt hier die Möglichkeit, den Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit zu wahren. Auch die Berichtigung unzureichender Steuerfestsetzungen als eine Manahme von großer Bedeutung für Staat und Volksgenossen darf nicht einfach aus der Rechtsordnung, d. h. der Ordnung der Einzelerscheinungen des Rechts herausgenommen werden, damit nur noch

die Weltanschauung als solche für sie Maß zu geben habe. § 1 StAnpG ist zwar unmittelbar anzuwendender Rechtssatz[115]). Damit ist aber noch nicht gesagt, daß die nationalsozialistische Weltanschauung dem Gesetz als solchem gleichzusetzen wäre[116]). Die Weltanschauung ist Maßstab für die Gesetzesauslegung und für die Tatbestandsbeurteilung, aber eben nur für die „weltanschauliche" Tatbestandsbeurteilung, nicht für die eigentlich „rechtliche Beurteilung". Hierfür reicht die Weltanschauung als solche in der Mehrzahl der Fälle nicht aus, dafür sind die Gesetze da. Die Weltanschauung schwebt über dem Gesetz, sie ist der Bereich, in den die Gesetze hineinragen, aus dem sie kommen, aus dem sie verstanden werden müssen. Die Weltanschauung spricht daher, wenn es auf die Fällung rechtlicher Entscheidungen ankommt, nicht unmittelbar zum Tatbestand, sondern nur mittelbar, durch das den Tatbestand treffende Gesetz. § 1 Abs. 3 StAnpG, wonach Tatbestände weltanschaulich zu beurteilen sind, wäre für die Rechtsanwendung ohne Einzelgesetze ein Grundsatz im luftleeren Raum, der in die Welt der Einzelerscheinungen nur zu oft nicht vorstoßen könnte, mangels der bestimmten unmittelbaren Beziehung zum Einzelfall. Die Auswirkung der Weltanschauung auf die rechtliche Entscheidung des Einzelfalles setzt die ihn treffende Sondernorm voraus.

Damit soll für den Ausnahmefall nicht bestritten werden, daß Fragen der unmittelbaren Rechtsanwendung so grundsätzlicher Art sein können, daß der weltanschauliche Gehalt der Einzelgesetzesvorschrift, die dem Gesetz „innewohnende" Weltanschauung unmittelbar die Antwort darauf gibt. Ferner ist mit der obigen Betrachtung durchaus vereinbar, daß die Weltanschauung bei besonderen Einzelfragen, zu denen das Gesetz selbst nicht unmittelbar Stellung zu nehmen scheint (bei den sog. „Lücken im Gesetz") als unmittelbare Quelle der Rechtsfindung heranzuziehen ist. Das Gesetz wird dann gleichsam aus dem Grundgedanken her, dessen Einzelverkörperung es ist, ausgeweitet, in seiner Beziehung ausgedehnt. Im Grunde handelt es sich dabei jedoch um die Auslegung des Gesetzes aus der Weltanschauung, mithin doch um Anwendung des Einzelgesetzes auf den Tatbestand.

Als Beispielsfall gelte hier das RErbhG, dessen § 56 dem Richter bei Zweifeln, die bei Anwendung des Gesetzes entstehen, ausdrücklich die Pflicht auferlegt, so zu entscheiden, „wie es dem in den Eingangsworten dargelegten Zweck des Gesetzes entspricht". Man darf in den Eingangsworten zum RErbhG die Wiedergabe seines weltanschaulichen Grundgedankens erblicken. Der Richter darf in Zweifelsfällen diesen Grundgedanken unmittelbar zu Hilfe rufen. Er löst sich aber damit nicht vom Boden des RErbhG selbst los, legt dieses Gesetz vielmehr aus.

---

115) vgl. u. a. Reinhardt, RStBl 1936 S. 1049.
116) vgl. BayVGHSlg Bd. 58 S. 84, unter Berufung auf Staatssekretär Reinhardt.

Nach allem ist festzuhalten, daß die nationalsozialistische Weltanschauung, falls unter Berufung auf sie einer formell gültigen Rechtsregel die Verbindlichkeit abgesprochen wird, bei der unendlichen Vielgestaltigkeit der im Rechtsleben zu lösenden Einzelfragen nicht allgemein als unmittelbare Rechtsquelle in Betracht kommen kann. Wenn man mithin in § 1 Abs. 3 StAnpG den Gesetzesbefehl zur Nachprüfung der Gesetze auf ihre Weltanschauungsgemäßheit erblicken wollte, so stünde man in der großen Mehrzahl solcher Nachprüfungsfälle bei Annahme der Ungültigkeit der Einzelvorschrift vor der Verlegenheit eines gesetzlichen Vacuum's. Zu dessen Ausfüllung könnte dann nur das Ermessen des Richters, des Rechtswahrers eingesetzt werden, seine Auffassung darüber, was die Weltanschauung ad hoc gebietet. Das hieße aber den Richter an die Stelle des Gesetzgebers setzen. Dessen Aufgabe, nicht Sache des Richters ist es, die Grundgedanken der Weltanschauung für die unmittelbare Rechtsanwendung zu vermitteln und in Einzelvorschriften zu prägen.

Damit verbietet auch der Grundsatz der Sicherheit der Rechtsanwendung, eine Vorschrift ohne den Zwang eines klar ausgesprochenen Gesetzeswillens dahin zu deuten, als habe die Staatsführung damit dem Richter oder der Verwaltung die Befugnis gegeben, bestehende Gesetze ohne weiteres wegen Widerspruchs mit der nationalsozialistischen Weltanschauung als ungültig zu betrachten und das Recht den frei beurteilten Grundsätzen der Weltanschauung selbst zu entnehmen.

Auch nach dieser Betrachtung erweist sich schließlich die Deutung des § 1 Abs. 3, welche die Steuerverwaltung vertritt, als nicht gerechtfertigt.

Ich möchte auch hier abschließend wieder auf das mehrfach erwähnte Urteil des BayVGH RVBl 38 S. 879 verweisen, das u. A. (S. 881) zu den in vorstehenden Erörterungen behandelten Fragen die überzeugenden Worte findet:

> „Nicht Bürokratismus, nicht lebensfremder Positivismus, nicht Mangel an Entschlußkraft nötigen dem Richter diese Zurückhaltung auf. Die Rechtssicherheit ist für die Volksgemeinschaft unbedingtes Erfordernis; nicht minder die Erhaltung der Autorität, für die die Beachtung der, einen Wesensbestandteil des verfassungsmäßigen Staatsaufbaus bildenden Aufgabenteilung zwischen Richter und Gesetzgeber unerläßlich ist. ... Die Rücksicht auf diese Lebensnotwendigkeiten des Staates als völkische Lebensgemeinschaft ist es, die den Richter hindert, irgendwelche Ideologien oder politische Strebungen mit der Rechtswirklichkeit gleichzusetzen, und zwar umso mehr, als die Ansichten über solche Ideologien und Strebungen, auch wenn sie sich auf die nationalsozialistische Weltanschauung berufen, selbst unter den Vertretern von Staat und Bewegung auseinandergehen können."

E. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs als Beispiel und Richtlinie für den schöpferischen Einsatz des § 1 StAnpG insbesondere des Absatzes 3 aaO.

Nachdem aus den bisherigen Untersuchungen als Ergebnis festzuhalten sein wird, daß § 1 Abs. 3 StAnpG den Steuergerichten und der Steuerverwaltung weder Auftrag noch Befugnis gibt, bei der Rechtsanwendung die Gültigkeit der Steuergesetze in Auswirkung der „Tatbestandsbeurteilung" nachzuprüfen, sollen mit dieser rein verneinenden Feststellung die Betrachtungen zu § 1 Abs. 3 StnpG nicht abgeschlossen werden. Die schöpferische Auswirkung des § 1 StAnpG, insbesondere des Absatzes 3 aaO, auf das heutige Steuerrecht ist eine so umfassende und in ihrer grundsätzlichen Bedeutung so begrüßenswerte, daß die vorstehende, nur auf die Auseinandersetzung mit einer m. E. unzutreffenden Auslegung der Vorschrift gerichtete Untersuchung notwendigerweise der Ergänzung dahin bedarf, was denn eigentlich § 1 StAnpG, besonders § 3 aaO. für das heutige Steuerrecht bedeutet. Hier bietet die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs eine Fundgrube von Beispielen.

Wenn man die neuere Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs auf den Einsatz des § 1 StAnpG überprüfen will, wird wohl zunächst folgendes zu erwägen sein.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs ist anerkanntermaßen bereits im ersten Jahrzehnt des Bestehens des Gerichtshofs Wege gegangen, die in der deutschen Rechtsprechung überhaupt völlig neu waren. Einer der maßgebenden Grundsäteze dieser Rechtsprechung, die von Anbeginn an in der deutschen Rechtswissenschaft als eine besonders umstürzende Neuerung angesehen worden ist, läßt sich zusammenfassen in den Begriff der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise" der für die Besteuerung maßgebenden Lebenserscheinungen. Es ist im Rahmen dieser Arbeit nicht veranlaßt, hierauf näher einzugehen, ich darf hierzu auf das gesamte steuerrechtliche Schrifttum seit Bestehen des Reichsfinanzhofs verweisen. Die gesetzliche Grundlage der „wirtschaftlichen Betrachtungsweise" war der in der AO 1919 als § 4 und in der neuen Fassung der AO 1931 als § 9 verankerte Auslegungsgrundsatz folgenden Wortlauts:

> „Bei Auslegung der Steuergesetze sind ihr Zweck, ihre wirtschaftliche Bedeutung und die Entwicklung der Verhältnisse zu berücksichtigen."

Die auf dem Boden dieser Auslegungsgrundsätze entwickelte Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs war anerkanntermaßen gekennzeichnet durch eine besondere Sicherheit und Leichtigkeit in der Erfassung der wirklichen Lebensvorgänge, durch eine bisher nie gekannte Abkehr von rechtsförmlicher Denkungsweise dort, wo sie mit dem Sinn und Zweck der Gesetze nicht vereinbar war, durch eine fruchtbare Betonung der allgemeinen Rechtsgrundsätze der guten Sitten, von Treu

und Glauben, der Berücksichtigung der Verkehrssitte, durch Aufgeschlossenheit gegenüber den Erfordernissen der Rechtsentwicklung überhaupt. Als Schöpfer und einer der maßgebendsten Führer dieser Rechtsprechung darf Enno Becker, der Verfasser der AO und der langjährige Präsident des Einkommensteuersenats des Reichsfinanzhofs, bezeichnet werden. Maßgebend ist nun, daß § 1 StAnpG weitgehen auf den Wortlaut des § 4/9, an dessen Stelle er getreten ist, aufbaut. Auch der innere Gehalt der neuen Vorschrift deckt sich in vieler Hinsicht mit der früheren Auslegungsregel der AO. Selbstverständlich geht § 1 des StAnpG in seinem weltanschaulichen Gehalt und der besonderen Betonung dessen, was die nationalsozialistische Volksgemeinschaft als Recht empfindet, in sehr weitreichenden Beziehungen über § 4/9 der alten AO hinaus; er weist für die Rechtsanwendung grundsätzlich neue Wege, wie dies aus dem Wesen der Vorschrift als Grundlage nationalsozialistischer Erneuerung des Steuerrechts sich von selbst versteht. Dies schließt jedoch nicht aus, daß die wichtigsten Grundsätze der alten Auslegungsvorschrift beibehalten sind. Aus deren Beibehaltung in § 1 StAnpG wird selbstverständlich, daß ein großer Teil der vom Reichsfinanzhof auf dem Boden von § 4/9 AO entwickelten Rechtsgrundsätze auch heute noch im Steuerrecht leben und durch die nationalsozialistische Rechtsbetrachtung ausdrücklich übernommen worden sind.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zum § 1 StAnpG braucht demnach aber auch insoweit, als die Wege des § 4/9 AO und diejenigen der Eingangsvorschrift des StAnpG sich nicht überschneiden, nicht eigentlich als die besondere Auswirkung neuen nationalsozialistischen Rechtsdenkens betrachtet zu werden. Falls man daher untersuchen will, in welchen Beziehungen und nach welcher Richtung der RFH das besondere Neue des § 1 StAnpG verstanden hat und zur Auswirkung hat kommen lassen, dürfte zu beachten sein, daß ein großer Teil dieser Rechtsprechung, der heute ausdrücklich unter dem Zeichen des § 1 StAnpG steht, noch Auswirkung alten, in der ursprünglichen AO wurzelnden Rechtsgutes ist. Man wird daher unterscheiden müssen zwischen der Rechtsprechung zu § 1 StAnpG, soweit sie bereits auf dem Boden des alten § 4/9 AO denkbar gewesen wäre einerseits, und dem besonderen Neuen, das nur aus weltanschaulichem Wesensgehalt des § 1 StAnpG erklärt werden kann.

Vorweg bemerkt sei noch, daß der RFH, wie früher schon angedeutet, den § 1 StAnpG offensichtlich als einheitlichen Gesamtnenner neuer Rechtsanwendung ansieht. Entsprechend der Überschrift zum § 1, der diese Vorschrift insgesamt als Auslegungsrichtlinie kennzeichnet, handhabt der Reichsfinanzhof sowohl den Grundsatz des Absatz 1 wie den des Absatz 3 in einem einheitlichen, ineinander übergehenden Sinne. Es kommt daher vielfach nur mittelbar und nur in einzelnen Fällen ganz eindeutig zum Ausdruck, worin der Reichsfinanzhof

gerade das Wesen der besonderen „Tatbestandsbeurteilung“ (Abs. 3) erblickt. Zu einer Untersuchung darüber muß man auf die gesamte Rechtsprechung zu § 1 überhaupt zurückgreifen.

Bei einer Überprüfung der einschlägigen Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs seit dem 1. Januar 1935 wird man zu dem Ergebnis kommen, daß man, was den Einfluß der alten Rechtsgedanken einerseits und des neuen Inhalts des § 1 StAnpG andererseits angeht, drei Gruppen zu unterscheiden hat.

1. Zunächst sei eine Beispielsreihe von Entscheidungen zu § 1 StAnpG angeführt, die ihrem Wesen nach nichts anderes darstellen dürften, als eine Fortsetzung und Weiterentwicklung des alten in § 4/9 AO a. F. enthaltenen Auslegungsgrundsatzes, insbesondere auch des auf dieser Grundlage entwickelten Gedankens von Treu und Glauben. Es handelt sich hier um die Urteile:

a) VI A 943/34 vom 23. 1. 1935 RStBl 1935 S. 415: (Betrachtung von Ehemann und Ehefrau als Einheit bei der Lohnsteuerfestsetzung, ausdrückliche Bezugnahme auf frühere Rechtsprechung)

b) VI A 474/34 vom 29. 5. 1935 RStBl 1935 S. 1173: (Beurteilung des Zuflusses ausländischer Kapitalerträge, wenn der Steuerpflichtige durch in- oder ausländische Devisenvorschriften an deren Verwertung gehindert ist. Typische wirtschaftliche Betrachtungsweise nach § 4/9 AO)

c) Gr. S. D 5/36 vom 11. 7. 1936 RStBl 1936 S. 903: (Beurteilung des sog. „Zeller Gottespfennigs“ als einer Abgabe, die auf der Grundstücksübertragung beruht. Wirtschaftliche Betrachtung)

d) VI A 801/35 vom 30. 9. 1936 RStBl 1936 S. 1099 und

e) VI A 30/36 vom 21. 10. 1936 RStBl 1937 S. 73: (Nichtanerkennung einer mit Steuerersparungsabsicht gegründeten Familiengesellschaft. Steuerumgehungsfall nach § 10 AO a.F.)

f) VI A 29/36 vom 28. 10. 1936 RStBl 1936 S. 1093: (Die von den Vorbehörden auf § 9 AO a.F. gestützte Entscheidung wird vom RFH nach § 1 Abs. 3 StAnpG bestätigt)

g) VI A 833/36 vom 11. 11. 1936 RStBl 1937 S. 346 (Behandlung von Gesellschafterdarlehen als Gewinnausschüttungen; wirtschaftliche Betrachtungsweise).

h) I 264/37 vom 8. 3. 1938 RStBl 1938 S. 370: (Anwendung des Anleihestockgesetzes auf Ausschüttungen aus einer verschleierten Beteiligung. Wirtschaftliche Betrachtung)

i) VI A 491/36 vom 1. 7. 1936 RStBl 1936 S. 779: (Ablehnung betrieblich nicht veranlaßter nachträglicher Bilanzänderungen nach Treu und Glauben)

k) III A 34/35 vom 26. 8. 1936 RStBl 1936 S. 950: (Ablehnung der Berichtigung einer schuldhaft veranlaßten zu hohen Einheitswertfeststellung nach Treu und Glauben)

l) VI A 588/35 vom 16. 12. 1936 RStBl 1937 S. 272: (Nichtberücksichtigung einer vom Steuerpflichtigen bewußt erstrebten fehlerhaften Rechtsmittelentscheidung, wenn deren Beachtung eine erhöhende Berichtigungsveranlagung ausschließen müßte: Grundsatz von Treu und Glauben)

Den vorgenannten Entscheidungen zu § 1 StAnpG ist m. E. eigen, daß sich bei ihnen nationalsozialistische Gesetzesauslegung und Tat-

bestandsbeurteilung im Sinne der Volksauffassung durchaus mit den Grundsätzen decken dürften, die der RFH früher in Anwendung von § 4/9 AO seiner Rechtsprechung zugrunde gelegt hat.

2. Etwas anderes gilt nun für diejenigen Entscheidungen des RFH, denen eine bestimmte, nur aus nationalsozialistischer Weltbetrachtung sich erklärende Gesetzesauslegung bezw. Tatbestandbeurteilung zugrunde liegt. Ich nenne z. B. an dieser Stelle die neueren Urteile des RFH über die Zuerkennung des Begriffs „gemeinnützig" gegenüber Einrichtungen, deren Zweck nach der nationalsozialistischen Anschauung des deutschen Volkes nicht mehr als den deutschen Interessen dienlich angesehen werden kann, z. B. Freimaurerlogen[117]), jüdischen Unterstützungsheimen usw.[118]), jüdischen Sportvereinen[119]). Diese Entscheidungen sind typisch aus dem weltanschaulichen Urgrund des § 1 herausgewachsen; sie verlassen die früher vom RFH auf Grund § 4/9 eingehaltene Linie auf den ersten Blick. Andererseits ist auch diesen Bestimmungen nicht anzusehen, daß der RFH etwa im Wege einer besonderen Tatbestandsbeurteilung zu ihnen gelangt wäre. Diese Erkenntnisse sind vielmehr nur das Ergebnis einer in § 1 StAnpG wurzelnden Gesetzesauslegung, ohne daß hierbei die Tatbestandsbetrachtung wesentlich über den Bereich der Feststellung der gegebenen Tatsachen hinausgegriffen hätte. Auch diesen Entscheidungen ist somit das, was hier einschlägt, nämlich ein besonderer Einfluß des Beurteilungsgrundsatzes des § 1 Abs. 3 auf das Ergebnis der Entscheidung nicht zu entnehmen; sie lassen damit wiederum nicht erkennen, welche besondere Bedeutung der RFH dieser Vorschrift beimißt oder wie er sie, etwa zur Abgrenzung gegenüber dem Absatz 1, auslegt.

In diesem Zusammenhang sei noch erwähnt das Urteil des RFH III A 101/36 vom 19. 11. 36 RStBl 37 S. 483, das ebenfalls die Auslegung des Gemeinnützigkeitsbegriffs betrifft und zwar im Hinblick auf den e. V. „Nothilfe des Reichsverbandes deutscher Offiziere". Das Urteil gibt ein Gutachten des Großen Senats des RFH vom 31. 10. 36 Gr. S. D. 8/36 wieder, aus dem folgende charakeristische Sätze hervorgehoben seien.

> „Nach § 1 Abs. 3 StAnpG ist bei Beurteilung von Tatbeständen die Volksanschauung zu berücksichtigen. Das gilt (wie im § 17 Abs. 2 S. 2 StAnpG besonders hervorgehoben ist) auch für die Beantwortung der Frage, ob eine Betätigung als gemeinnützig anzusehen ist."

Die Gedankengänge, die hier die Entscheidung tragen, kennzeichnen sich als typische Gesetzesauslegung nach § 1 StAnpG, wenn sie

---

117) IV A 52/36 v. 24. 6. 36 RStBl 36 S. 798.
118) VI a 35/37 v. 17. 3. 38 RStBl 38 S. 393; ferner I A 227/35 v. 7. 4. 36 RStBl 36 S. 442.
119) VI a 45/37 v. 17. 3. 38 RStBl 38 S. 378.

sich auch äußerlich als Ausfluß einer besonderen Tatbestandsbeurteilung bezeichnen.

3. Schließlich verbleiben noch die Entscheidungen, die, ebenso wie die letztgenannte Gruppe, aus besonderem nationalsozialisitschem Gedankengut gewonnen sind, die aber andererseits nur dann verstanden werden können, wenn man bei ihrem Werdegang nicht nur eine Gesetzesauslegung im Hinblick auf einen in seinen tatsächlichen Beziehungen und seiner wirtschaftlichen Bedeutung usw. klargelegten Tatbestand voraussetzt, sondern sich darüber klar wird, daß ihnen eine besondere Beurteilung, d. h. Wertung des Tatbestandes im nationalsozialistischem Sinne zugrunde liegt. In diese Gruppe von Entscheidungen möchte ich folgende Urteile des RFH einbeziehen:

a) VI A 467/34 vom 22. 5. 35 RStBl 35 S. 899: (Verminderung des an sich mit RM 500.— vereinbarten Monatslohns eines Prokuristen um einen Pfennig zwecks Steuerermäßigung. Der RFH hat abgelehnt, die Verminderung zu berücksichtigen (§ 1 Abs. 3) und besteuert, wie wenn der Lohn tatsächlich RM 500.— betragen hätte)

b) I A 59/36 vom 22. 7. 36 RStBl 36 S. 898: (Frage der Anerkennung von Spenden als betriebliche Ausgaben bzw. Werbungskosten. Der RFH hat unter besonderer Betonung des neuen Rechtsdenkens festgestellt, daß die Leistung von Spenden heute ein nationalsozialistisches Bekenntnis des ganzen deutschen Volkes geworden sei und daß es mit dieser Betrachtung nicht in Einklang stehe, durch Abzug der Spende vom Einkommen einen Teil davon dem Reich aufzubürden — § 1 Abs. 1, 2 u. 3 StAnpG)

c) VI A 554/36 vom 28. 1. 37 RStBl 37 S. 359: (Prüfung des Begriffs ‚außergewöhnliche Belastung" nach § 33 EStG. Der RFH lehnt ab, die gesetzlichen Richtlinien auf den Einzelfall anzuwenden, wenn die Volksanschauung die Zubilligung des § 33 nicht billigen könne — § 1 StAnpG)

d) III A 149/36 vom 8. 6. 37 RStBl 37 S. 758: (Der RFH berücksichtigt — § 1 StAnpG — entgegen dem Gesetzeswortlaut des § 5 Abs. 2 VStG die besonders günstige wirtschaftliche Lage des Steuerpflichtigen und lehnt die an sich zustehende Steuerbefreiung ab)

e) VI A 411/37 vom 30. 6. 37 RStBl 37 S. 897: (Entsprechender Fall zu § 33 EStG, § 1 StAnpG)

f) III A 26/37 vom 24. 6. 37 RStBl 37 S. 797: (Unterstellung der Zurücknahme eines Rechtsmittels bei jahrelangem Stillschweigen des Steuerpflichtigen trotz der ausdrücklichen Vorschrift von § 253 Satz 2. AO, wonach das Rechtsmittel schriftlich zurückzunehmen ist — § 1 Abs. 3 StAnpG)

g) II 68/37 vom 19. 11. 37 RStBl 38 S. 66: (Die Aktien einer Grundstücke besitzenden AG werden mit Ausnahme eines unauffindbaren, von niemanden vertretenen Zwerganteils in einer Hand vereinigt. RFH nimmt nach § 1 Abs. 3 StAnpG Steuerpflicht an, trotz § 3 GrEG).

Diesen unter 3. genannten Urteilen ist eine besondere Abstimmung auf die Volksanschauung eigen. Sie wirken gewissermaßen wie eine Rechtsprechung von höherer Warte, ohne Beschwerung durch Förmlichkeiten und Begriffe. Sie entsprechen dem gesunden Gefühl der Billigkeit und einer gleichmäßigen und gerechten Besteuerung. Darin kennzeichnen sie sich eigentlich als Entscheidungen aus nationalsozialistischem Geist.

Der Wirkungsbereich des § 1 Abs. 3 wird an ihnen greifbar offenkundig. Mit Gesetzesauslegung allein wäre diesen Fällen nicht in befriedigendem Sinne beizukommen gewesen. Ich greife beispielsweise den Spendenfall heraus. Spenden können im Einzelfall, schaltet man bei der Beurteilung die heutige Volksauffassung aus, sehr wohl als Ausgaben im betrieblichen Interesse, als Ausgaben zur Kundenwerbung erscheinen. An sich läge daher die Abzugsfähigkeit nahe. Hier setzt aber das neue Volksgemeinschaftsdenken ein, welches verbietet, ein unter dem Zeichen der Volksverbundenheit gebrachtes Opfer teilweise auf den Staat abzuwälzen. Damit ist so recht die Linie neuen Rechtsdenkens klargelegt.

Wegen des Falles betr. das Prokuristengehalt von RM 500.—/ RM 499.99 verweise ich auf die Besprechungen bei Becker (StW 35 Sp. 922 ff), Wacke (StW 36 Sp. 833 ff, 867: Wacke sieht in dem Urteil weniger einen Anwendungsfall des § 1 Abs. 3 als des § 6 StAnpG; die vorliegende Betrachtung berührt diese Frage weniger, da jedenfalls der RFH den Fall zum Anlaß nimmt, den Wirkungsbereich des § 1 aufzuzeigen), Erler (DStZ 36 S. 13 ff) und Ott (StW 35 S. 701 ff, 720).

Die Fälle um § 33 EStG und § 5 Abs. 2 VStG sind Musterbeispiele einer Rechtsanwendung aus dem nach der Volksanschauung verstandenen Gesetzeszweck heraus. Die beiden Vorschriften wollen besonderen Notlagen entgegen kommen. Davon ist auszugehen. Dieser Grundgedanke der Vorschriften wiegt schwerer als ihr Wortlaut, der sie zu „Mußvorschriften" stempelt. Wenn der Tatbestand im Einzelfall die Anerkennung besonderer wirtschaftlicher Belastung nicht zuläßt, geht die besondere Tatbestandsbeurteilung dem Wortlaut des Gesetzes vor.

Als ganz besonders sprechendes Beispiel der Anwendung des § 1 Abs. 3 stellt sich das Urteil über die Grundstücke besitzende AG dar. Hier wäre mit der Gesetzesauslegung allein das Ergebnis des Urteils, das nach Lage des Falls allein befriedigen kann, nicht zu treffen gewesen, denn alle Aktien waren unbestritten nicht in einer Hand vereinigt. Die Beurteilung des Tatbestandes nach der Betrachtung des Nationalsozialismus mußte jedoch ergeben, daß der Tatbestand dem vom Gesetz vorausgesetzten gleichwertig war, dem Sinn nach vollkommen entsprach. Hier greift die Tatbestandsbeurteilung der Gesetzesauslegung unter die Arme, soweit sie allein nicht zu dem Ergebnis vorstoßen kann, das dem Volksempfinden, dem Zweck und der wirtschaftlichen Bedeutung des Gesetzes entspricht.

Gemeinsam ist dieser Gruppe von Entscheidungen, daß hier zwischen Tatbestandsfeststellung und Gesetzesauslegung ein Drittes inmitte liegt; es findet unverkennbar eine besondere Wertung des Sachverhalts statt, die sich loslöst von den Einzeltatsachen und deren äuße-

rem Bild, die vom festen Grund der Volksanschauung aus zum Wesentlichen, Richtigen vordringt.

Freilich fließen bei der Betrachtung der Einzelfälle Gesetzesauslegung und Tatbestandsbeurteilung vielfach ineinander über. So z. B. in dem Urteil über die Abzugsfähigkeit von Spenden. Es ist schlechthin unmöglich, hier eine haarscharfe Trennungslinie zwischen der gedanklichen Tätigkeit der Gesetzesauslegung[120]) und Tatbestandsbeurteilung[121]) zu ziehen[122]). Andererseits bin ich der Auffassung, daß die in dem Spendenurteil vom RFH angestellte Erwägung, es verstoße gewissermaßen gegen den nationalsozialistischen Anstand, ein Opfer für die Volksgesamtheit zu einem Teil wiederum auf den Staat abzuwälzen, sowohl über den Auslegungsbereich des Gesetzes, wie über das, was man die innere Sinndeutung des Tatbestands nennen könnte, wesentlich hinausgreift. Ich sehe gerade in der Fragestellung, ob die Geltendmachung eines an sich naheliegenden, steuerlich günstigen, nach allgemeinen rechtlichen Begriffen nicht verwerflichen Standpunktes vor dem Werturteil der Volksgesamtheit als gehörig oder ungehörig bestehen kann, eine besondere objektive Wertung des Tatbestandes im Sinne von § 1 Abs. 3.

4. Als Einzelerscheinung in der Rechtssprechung des RFH zum § 1 StAnpG verbleibt dann noch das Urteil vom 28. 10. 36 VI A 104/36 RStBl 36 S. 1124. Es handelt sich hierbei um einen Fall der Nachsichtsgewährung gemäß § 87 Abs. 5 AO zur Einlegung von Berufung. Der Steuerpflichtige hatte die Berufungsfrist versäumt, ohne daß ihm hierwegen ein Vorwurf zu machen war; daß auch die Frist von § 87 Abs. 5 bereits verstrichen war, lag daran, daß dem Steuerpflichtigen infolge Untätigkeit des FA von dem mit Berufung anzufechtenden Bescheid erst nach Jahren Kenntnis gegeben worden war. Der RFH stellte fest, daß die Anwendung des § 87 Abs. 5 hier nicht mit der nationalsozialistischen Weltanschauung in Einklang stehe, da sie dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung widerspreche. Er billigt deswegen die Gewährung der Nachsicht und bemerkt abschließend wörtlich: „Soweit dieser Tatbestandsbeurteilung die Vorschrift von § 87 Abs. 5 entgegenstünde, würde sie durch den allgemeinen

120) Etwa: Was versteht der nationalsozialistische Gesetzgeber unter betrieblich bedingter Ausgabe? Erkennt er als solche auch die für die Volksgemeinschaft geopferten Spenden an, wenn dabei die Absicht der Werbung mitspielt oder schließt die Opferpflicht für die Volksgesamtheit jede Verbindung mit dem Bereich der betrieblichen oder beruflichen Ausgaben aus?

121) Etwa: Als was stellt sich nach nationalsozialistischer Betrachtung eine Spende für die Winterhilfe dar? Widerspricht es dem Gemeinschaftsgedanken, derartige Gemeinschaftsopfer mit den steuerlich absetzbaren Betriebsausgaben oder Werbungskosten auf eine Stufe zu setzen?

122) Vgl. insoweit auch Wacke StW 36 Sp. 833 ff., hier besonders Sp. 869 ff., wo in einer Reihe von Fällen das Ineinandergreifen der beiden Begriffe aufgezeigt ist.

Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG außer Anwendung gesetzt sein (vgl. Reinhardt, Deutsche Steuerzeitung 36 Nr. 41 S. 1214, 2. Spalte unter 2)".

In diesem Urteil ist unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Auffassung von Reinhardt dem § 1 Abs. 3 die früheres Recht beseitigende Bedeutung einer lex posterior gegenüber § 87 Abs. 5 AO zuerkannt.

5. Mithin lassen sich in der Rechtssprechung des RFH drei Spielarten der Anwendung des Beurteilungsgrundsatzes von § 1 Abs. 3 StAnpG erkennen:

a) Die Vorschrift wird gewissermaßen als Klarstellungsnorm angerufen, um bei Anwendung allgemeiner Besteuerungsgrundsätze (Zweck des Gesetzes, wirtschaftliche Bedeutung usw., Treu und Glaube) neben der weltanschauungsgemäßen Gesetzesauslegung auch die entsprechende Tatbestandsbeurteilung nachzuweisen. Beispiele: Urteilsgruppen 1 und 2. In dieser Zweckbestimmung wäre die Vorschrift neben § 1 Abs. 1 ohne weiteres entbehrlich.

b) In besonderen Fällen nimmt der RFH den § 1 Abs. 3 StAnpG zur Grundlage einer bewußten ausdrücklichen, aus der Gesetzesauslegung allein nicht mehr abzuleitenden Wertung und dringt dadurch zu Urteilsergebnissen vor, die weder auf Grund einer bloßen Gesetzesauslegung noch auf Grund der früher üblichen Tatbestandswürdigung möglich gewesen wären. Beispiele: Urteilsgruppe 3.

In dieser Funktion erscheint § 1 Abs. 3 höchst bedeutungsvoll. Er erweist sich damit als einzigartiges Hilfsmittel zur Findung des der Weltanschauung und der Volksauffassung gemäßen Rechts.

c) In einem Einzelfall hat der RFH den § 1 Abs. 3 als Grundlage für die Außer-kraftsetzung einer zwingenden gesetzlichen Vorschrift genommen, da ihm die Anwendung der Vorschrift nach den besonderen Verhältnissen des Falles obersten weltanschaulichen Grundsätzen zu widersprechen schien.

Von einer unbestrittenen, feststehenden Rechtssprechung kann insoweit jedoch nur bezüglich der Anwendungsarten unter a) und b) gesprochen werden. Die Einzelentscheidung c) steht mit der herrschenden Rechtssprechung des RFH, sowie sie, namentlich im Anschluß an das Gutachten des Großen Senats vom 7. 8. 36 zu § 92 Abs. 3, einheitlich von den verschiedenen Senaten ergangen ist, in schroffem Widerspruch. Man kann sie deshalb als Zufallsentscheidung betrachten, die keine über den Einzelfall hinausgehende Geltung beansprucht.

Abschließend darf festgehalten werden, daß der Grundsatz der Tatbestandsbeurteilung des § 1 Abs. 3 StAnpG in der Handhabung durch die Rechtsprechung des RFH — sei es in der der Gesetzesüberschrift gemäßen Handhabung als Auslegungsrichtlinie oder in der darüber hinausgreifenden Handhabung freier, schöpferischer Rechtsfindung aus dem Geistes der Weltanschauung und des Gesetzes — offensicht-

lich geeignet ist, ein tatkräftiger Helfer bei der Reinigung und Weiterentwicklung des Steuerrechts im nationalsozialistischen Sinne zu sein. Damit verbürgt aber die Rechtsprechung des RFH einen Einsatz der Vorschrift bei der Rechtsanwendung, der ihrem Rang entspricht; die so fruchtbare Auswirkung der Vorschrift in der Rechtsprechung ermöglicht und gestattet es, in der Betrachtung der Vorschrift durch den RFH die dem Willen des Gesetzgebers entsprechende und daher zutreffende Betrachtung zu erblicken.

Die auf § 1 Abs. 3 gegründete fortschrittliche Rechtsprechung des RFH ist andererseits ein Beweis dafür, daß kein Grund besteht, die Bestimmung in dem von der Steuerverwaltung vertretenen Sinne zu deuten, um ihr Vorhandensein zu rechtfertigen.

F. Die Berichtigungsschranken der AO und die nationalsozialistische Weltanschauung.

Zum Schluß dürfte noch eine kurze Betrachtung veranlaßt sein, ob denn tatsächlich die Berichtigungsschranken der AO mit nationalsozialistischer Weltanschauung unvereinbar sind. Es wurde oben eingeräumt, daß ein ins Auge springender Widerspruch zwischen den heutigen Anschauungen und Vorschriften aus früherer Zeit — wie es die Berichtigungsvorschriften tatsächlich sind — Gerichte und Verwaltung u. U. von der Bindung an das frühere Recht befreien könnte. Dürfte den fraglichen Bestimmungen der AO etwa unter diesem Gesichtspunkt die Anwendung versagt werden?

Hier dürfte folgendes zu bedenken sein.

1. Die Rechtsordnung baut nicht nur auf großen sittlichen Leitgedanken (sittlich-rechtlichen Grundanschauungen) auf, sondern auch auf Erwägungen zweckmäßiger Gemeinschaftsordnung. Diesen letzteren entspricht das förmliche Rechtsdenken, in ihnen wurzeln die formellen Vorschriften unserer Gesetze. Ohne diese kann keine Rechtsordnung bestehen, erst recht nicht eine nationalsozialistische.

Deswegen erscheint es mir fehlerhaft, bei der Beurteilung der Berichtigungsvorschriften der AO grundsätzlich und ausschließlich von einem sittlich-rechtlichen Grundsatz auszugehen, wie es der Gedanke vollkommener Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung letzten Endes ist.

Die Frage der Beschränkung oder der Freiheit der Berichtigung fehlerhafter Steuerfestsetzungen ist nur von zwei Seiten aus einer Beurteilung fähig, vom Standpunkt der Gemeinschaft einerseits und des einzelnen andererseits. Sie ist wirtschaftlich sowohl für den Staat wie für den einzelnen von ganz außerordentlicher Tragweite. Die unbeschränkte Berichtigung ist nur dann vertretbar, wenn sie sowohl zu

Gunsten des Pflichtigen wie zu Gunsten des Reiches gilt. So betrachtet würde sie jedoch sowohl für das Rechnungswesen der Wirtschaft wie für das des Reiches eine Unsicherheit begründen, die sich für die Wirtschaft in einer Erschwerung der geschäftlichen Berechnung, für das Reich überwiegend in einer Erschwerung der Verwaltungstätigkeit, für beide Teile aber mißlich auswirken müßte. Schon wegen der Möglichkeit, daß die Steuerverwaltung durch ein uneingeschränktes Wiederaufgreifen der Steuerveranlagungen in einem nicht tragbaren Umfang belastet würde, könnte daher auch die nationalsozialistische Staatsauffassung auf Einschränkung der Berichtigungsmöglichkeiten Wert legen.

2. Die Vertreter der unbeschränkten Fehlerberichtigung machen geltend, der Grundgedanke der gesetzlichen Berichtigungsschranken sei ein ausschließlich „liberaler" gewesen, nämlich der Schutz der „subjektiven Rechtssphäre des Individuums" gegenüber den Machtäußerungen des Staates. Selbst wenn man unterstellt, daß die Beschlußfassung der Nationalversammlung zu den Berichtigungsvorschriften und die dabei veranlaßten Einschränkungen bzw. Änderungen des Beckerschen Entwurfs von dieser Betrachtung der Rechtsbeziehungen zwischen Einzelperson und Staat wesentlich mit beeinflußt gewesen sein könnten, war jedenfalls die Handhabung der Berichtigungsvorschriften durch Verwaltung und Rechtsprechung von Anbeginn an in immer höherem Maße von einem ganz anderen Geist getragen. Die Berichtigungsmöglichkeiten an Hand der einschlägigen Bestimmungen der AO wurden schon vor dem Umbruch von der Rechtsprechung in einer für den Steuerpflichtigen ungünstigen Weise ausgedehnt, das Bestreben der Steuerpflichtigen, sich mit Verbissenheit hinter den Berichtigungsschranken zur Erzielung unberechtigter Steuervorteile zu verschanzen, wurde von jeher mißbilligt und durch Betonung des Gemeinschaft-Verpflichtungsgedankens, von Treu und Glauben usw. wirksam vereitelt. Wenn die Rechtsprechung tatsächlich in besonderen Fällen auf der Einhaltung der Berichtigungsschranke zu Gunsten des Steuerpflichtigen unerbittlich bestanden hat, so waren sichtlich nicht „liberale" Gedankengänge, nicht die Betonung des „subjektiven Rechts" des einzelnen gegenüber dem Staat ausschlaggebend, sondern die Zweckmäßigkeitserwägungen der Sicherheit der Wirtschaftsführung des einzelnen und in richtiger Fortentwicklung dieses Gedankens nach der Gegenseite hin die Gründe der Einfachheit, Leichtigkeit und Schnelligkeit des Besteuerungsverfahrens. Im Ganzen gesehen hat bei der Abwägung des Für und Wider zu dieser Frage stets der Gedanke der „Rechtssicherheit", sowohl vom Staat her wie vom Steuerpflichtigen her gesehen, den Ausschlag gegeben, also eine nicht vom Standpunkt des persönlichen Rechts des einzelnen aus angestellte Erwägung, vielmehr ein Gemeinschaftsgrundsatz, der für das gesamte Rechtsleben von größter Bedeutung ist.

Ich verweise nur beispielshalber auf das Urteil des RFH vom 15. 7. 1936 VI A 429/36, RStBl 36 S. 930 und 963, also ein Urteil, das fast zwei Jahre nach Erlassung des StAnpG ergangen ist, wo der Reichsfinanzhof diesem Gedanken der Rechtssicherheit rückhaltslos mit folgenden Worten Ausdruck gibt:

> „Die Einschränkung der Veranlagungsberichtigung durch § 222 Abs. 1 Ziff. 1 und 3 bezweckt, den Steuerpflichtigen, der seine Erklärung richtig abgegeben hat und der danach veranlagt worden ist, dagegen zu schützen, daß er lediglich auf Grund einer anderen Auffassung des Finanzamts später höher veranlagt wird. Ein wesentlicher Grund für diese Einschränkung ist der, daß bei den allgemeinen Veranlagungssteuern, insbesondere den periodisch zu veranlagenden, die Steuerpflichtigen ihren Haushalt nach den Steueranforderungen einrichten müssen und spätere größere Nachforderungen sie erheblich schwerer treffen könnten, als wenn sie sogleich so veranlagt worden wären."

Aus dem Schrifttum verweise ich beispielshalber auf die Ausführungen von Seweloh StW 1935 Sp. 1604 ff, ferner von Becker StW 1934 Sp. 896 ff, wo die Vorteile und Nachteile einer Beseitigung der Rechtskraft für und wider den Pflichtigen anschaulich abgewogen werden.

3. Schließlich dürfte folgende Erwägung verbieten, die Berichtigungsschranken des AO unter dem Gesichtspunkt eines Verstoßes gegen den Grundsatz der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung anzugreifen. Der nationalsozialistische Gesetzgeber hat trotz eines nun schon seit Jahren währenden erbitterten Kampfes um die Gültigkeit der Berichtigungsvorschriften, diese Bestimmungen nicht außer Kraft gesetzt. Seit Geltung des StAnpG ist die Reichsabgabenordnung bereits neunmal geändert worden, und zwar durch Änderungsgesetze teilweise sehr einschneidender Art. Es hätte sich bei der Fülle der Vorschläge für eine Gesetzesänderung im Sinne unbeschränkter Berichtigungsmöglichkeit hinreichend Gelegenheit geboten, die Vorschriften durch andere zu ersetzen. Hieraus wird der deutliche Wille des nationalsozialistischen Gesetzgebers erkennbar, daß diese Vorschrift auch heute noch geltendes Recht sein solle, zum mindesten, daß die Staatsführung ihre Abschaffung oder Änderung im gegenwärtigen Zeitpunkt noch nicht für veranlaßt oder zweckmäßig hält.

Die Steuerverwaltung weist vielfach darauf hin, ein derartiger gesetzlicher Eingriff müsse aus Gründen der Überlastung der Staatsführung zurückgestellt werden bis zum Ergehen des neuen allgemeinen Steuerverwaltungsgesetzes. Dieser Gedanke kann nicht überzeugen. Bei der Vordringlichkeit der Berichtigungsfrage würde der Gesetzgeber, wenn auch er dem Standpunkt der Steuerverwaltung beipflichtete, nicht mit einer Änderung zögern, zumal über die Art und Weise der Abänderung der Berichtigungsvorschriften, wenn diese Abänderung aus weltanschaulichen Gründen geboten wäre, ein Zweifel nicht in Betracht kommen könnte.

Bei der Aufrechterhaltung der Vorschriften muß daher angenommen werden, daß auch heute noch der gesetzliche Wille hinter ihnen steht. Solange dies aber der Fall ist, muß berücksichtigt werden, daß die Berichtigungsschranken der AO von Anfang an eine vom Gesetzgeber selbst gewollte Durchbrechung des Grundsatzes gleichmäßiger und gerechter Besteuerung in sich geschlossen haben. Der Staat will, solange er förmliche Schranken gegenüber der Berichtigung fehlerhafter Steuerfestsetzungen aufrechterhält, bewußt und zwar aus Zweckmäßigkeitserwägungen in Kauf nehmen, daß der Gedanke völliger Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung in Einzelfällen nicht zur Verwirklichung kommt. Solange es Berichtigungsschranken gibt, sollen und werden Fälle vorkommen, wo der einzelne mehr Steuer zahlt, als die Gemeinschaft fordern könnte, wo die Gemeinschaft weniger Steuern erhält, als sie gerechterweise vom einzelnen verlangen müßte. Gerade aber weil der in den Berichtigungsvorschriften der AO zum Ausdruck gekommene und heute noch nicht widerrufene gesetzliche Wille darauf gerichtet ist, diese Unstimmigkeiten im einzelnen in Kauf zu nehmen, wird die Gültigkeit dieser Vorschriften nicht dadurch zweifelhaft, daß sie sich mit dem Grundsatz gleichmäßiger und gerechter Besteuerung überschneiden können.

Somit lassen sich für die Aufrechterhaltung der Berichtigungsvorschriften die Gesichtspunkte der Entlastung der Steuerverwaltung und der Rechtssicherheit geltend machen, mithin Erwägungen, die der nationalsozialistischen Weltanschauung durchaus gemäß sind. In der formellen Aufrechterhaltung der fraglichen Vorschriften der AO trotz des bestehenden Meinungskampfes kommt der Wille auch des nationalsozialistischen Gesetzgebers zur Geltung, diese Vorschriften einstweilen aufrecht zu erhalten. Nach dem Wesen der Vorschriften müssen sie geradezu eine Durchbrechung des Grundsatzes gleichmäßiger, gerechter Lastenverteilung in Einzelfällen herbeiführen, auch nach dem Willen des nationalsozialistischen Gesetzgebers, der die Bestimmungen nicht abgeändert hat.

Die Frage der Berichtigung fehlerhafter Steuerfestsetzungen könnte in dem von der Steuerverwaltung geforderten Sinn deshalb nur dann gelöst werden, wenn der Gesetzgeber die einschlägigen Vorschriften der AO abändern würde.

Schrifttum.

1. *Gesetzessammlungen* usw.

Reichssteuerblatt (RStBl)
Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofs („Amtliche Sammlung", abgekürzt AmtlSlg. Bd... S... oder RFH Bd... S...)

2. *Zeitschriften*

Deutsches Steuerblatt (DStBl), Jahrgänge 1935—1938
Deutsche Steuerzeitung (DStZ), Jahrgänge 1935—1938
Industrie und Steuer (InduSt), Jahrgänge 1935—1938
Steuerwarte (StWa), Jahrgänge 1935—1938
Steuer und Wirtschaft (StW), Jahrgänge 1922—1938
Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht (VierteljSchrfStuFinR), Jahrgge 1927—1933
Bankarchiv, Jahrgänge 1936—1938
Der Wirtschaftstreuhänder, Jahrgänge 1937—1938
Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht (ZdAfDR), Jahrgänge 1937—1938

3. *Lehrbücher*

Bühler, Professor Dr Ottmar, „Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, Allgemeines Steuerrecht, 1927
Hensel, Professor Dr. Albert, Steuerrecht, 3. Auflage, 1933
Jellinek, Professor Dr. Walter, Verwaltungsrecht, 1928
Laforet, Professor Dr. Wilhelm, Deutsches Verwaltungsrecht, 1937
Mayer Otto, Deutsches Verwaltungsrecht, 3. Auflage, 1924

4. *Erläuterungsbücher*

Becker, Senatspräsident a. D. Dr. h. c. Enno, Reichsabgabenordnung, 1.—7. Auflage nebst Ergänzungsband 1931
Jahn-Boethke-Arlt, Reichsabgabenordnung, Sonderdruck des Handbuchs des Steuerrechts, 1931, mit laufenden Ergänzungen (Verlag Dr. O. Schmidt, Köln)
Nieberl, Dr. Albert, Reichsabgabenordnung, 3. Auflage, 1932
Stein-Jonas, Zivilprozeßordnung, 15. Auflage, 1934

5. *Abhandlungen*

Coester, R., Die Rechtskraft der Staatsakte, 1927
Fehse, Dr. Kurt, Die Frage des Rechtsschutzes in Steuersachen unter besonderer Berücksichtigung seiner organisatorischen Gewährleistung in der Reichsabgabenordnung, 1933, Verlag G. H. Nolte, Düsseldorf
Kittel, Josef Heinrich, Der Rechtsschutz im Reichssteuerrecht (eine Stellungnahme zu grundsätzlichen Fragen) Würzburg, 1933
Kühn, Dr. Herbert, Die Rechtskraft in Steuersachen, 1931, in „Öffentl. Recht, Steuerpolitik und Finanzwissenschaft", herausgegeben von Prof. Dr. Waldecker, Heft 2, Berlin Grunewald, Verlag Dr. W. Rothschild
Kühn, Dr. Rolf, Allgemeines Steuerrecht, einschließlich des Steuerstrafrechts, 1938, Verlag Franz Vahlen, Berlin

Niemann, Dr. Engelhard, Der Steuerverwaltungsakt, in Vierteljahresschrift für Steuer- und Finanzrecht 1930, S. 173—322
Theis, J., Obersteuerinspektor beim OFPr Düsseldorf, Zur Fehlerberichtigung im Steuerrecht, 1938, Verlag Dr. O. Schmidt, Köln
Wacke, Dr. Gehrhard, Steuerrecht und Rechtsneubau, mit einem Geleitwort von Dr. h. c. Enno Becker, 1936, Deutscher Rechtsverlag, Berlin W 35.
Wragge, Dr. iur. Werner, Die Rechtskraft des Steuerbescheids, 1937, Bernhard Sporn Verlag, Zeulenroda

6. *Aufsätze*

Baer, Regierungsassessor Dr., Donauwörth, „Neuveranlagung, Berichtigungsveranlagung, Nachveranlagung", DStBl 1931 S. 591 ff
Barske, Regierungsrat an der Reichsfinanzschule Herrsching, „Die Vorschriften der Reichsabgabenordnung über die Rücknahme und Änderung der Verfügungen der Finanzämter", DStZ 1937 S. 1085
Bornmann, Otto, „Fehlerberichtigung", StWa 1936 S. 289
— „Fehlerberichtigung", StWa 1937 S. 37
— „Betrachtungen zu § 1 Abs. 3 StAnpG, StWa 1938 S. 451 ff
Brönner, Dr. rujet rer pol H., „Die Verpflichtung des Steuerberaters bei der Prüfung von Steuerbescheiden", in „Der Wirtschaftstreuhänder", 1937, S. 417
Bühler, Professor Dr. Ottmar, Münster, „Rechtspflicht und Rechtsschutz im autoritären Staat", in „Wichtige Steuerfragen der Praxis", 1937, Deutscher Betriebswirteverlag GmbH, Berlin W 15
Bulius, Dr. Oberregierungsrat, Karlsruhe, „Der allgemeine Beurteilungsgrundsatz des § 1 Abs. 3 StAnpG und die Übersteigerung der Rechtskraft", StWa 1936 S. 174;
— „Zur Fehlerberichtigung im Steuerrecht", StWa 1938, S. 353
Eberlein, Regierungsrat Dr., Berlin, „Zur Frage der Rechtskraftwirkung im Steuerrecht", StWa 1937, S. 165;
— „Neue Tatsachen und Berichtigung fehlerhafter Veranlagungen", StWa 1937, S. 284;
— „Die Wandlungen der Rechtsauffassungen im Steuerrecht und die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs zur Frage der Fehlerberichtigung", StWa 1937, S. 370;
— „Berichtigung fehlerhafter Veranlagungen gemäß § 92 Abs. 3 AO", StWa 1937, S. 586
Eggers, Obersteuerinspektor, Kiel, „Das Verfahren bei Berichtigung fehlerhafter Steuerbescheide", DStBl 1936 S. 1039;
— „Gibt es im Steuerrecht die Einrede der rechtskräftig entschiedenen Sache?", DStBl 1937 S. 581;
— „Zur Frage der Rechtskraft in Steuersachen", DStBl 1938 S. 185 ff
Erler, Rechtsanwalt Dr. Friedrich, Dresden, „Die Beurteilung von Tatbeständen nach nationalsozialistischer Weltanschauung", DStZ 1936 S. 13 ff
Friesecke, Dr. Kuno, Karlsruhe, „Welche Fehler können nach § 92 Abs. 3 kurzer Hand berichtigt werden?", StWa 1936 S. 288
Giese, Professor Dr., Frankfurt/Main, „Fehlerberichtigungen im Steuerrecht", DStBl 1936 S. 957 ff
Haver, Dr. Rechtsanwalt, Berlin, „Fehlerberichtigung im Steuerrecht", StW 1937 Sp. 595
Jahn, Exc. v., Präsident des RFH i. R., „Einige Anmerkungen zum Steueranpassungsgesetz", InduSt 1935, I S. 4
Kloss, Dr., Senatspräsident am RFH, „Rechtskraft in Steuersachen", StW 1925 Sp. 13 ff und 217 ff

Krokisius, Oberregierungsrat, „§ 1 des Steueranpassungsgesetzes und die hierzu ergangene Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs", DStZ 1935 S. 909 ff

Lange, Dr., Regierungsrat, „Kann eine Änderung der Rechtsprechung des RFH zu einer Berichtigung einer rechtskräftigen Veranlagung führen?" DStZ 1938 S. 395

Megow, Dr. Dr. Rechtsanwalt, Berlin, Besprechung zu Theis „Zur Fehlerberichtigung im Steuerrecht", JW 1938 S. 1636

Metz, Dr. Regierungsrat, „Zur Frage der fehlerhaften Verwaltungsakte (unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse der Finanzverwaltung)", StW 1935, Sp. 429 ff;

— „Die Berichtigung von Schreibfehlern und ähnlichen offenbaren Unrichtigkeiten gemäß § 92 Abs. 3 AO", InduSt 1937 I S. 21 ff;

— „Anfechtbarkeit und Rechtskraft von Bescheiden auf Grund der AO", Bankarchiv 1936/37, XXXVI. Jahrgang, S. 531

Mossakowski, Dr. Assessor, Königsberg, Besprechung zu Kühn Herbert „Die Rechtskraft in Steuersachen", VierteljSchrStuFinR 1933 S. 282

Niemann, Dr. Engelhard, Frankfurt/Main, „Die Wirkung der Aufhebung eines Finanzbefehls", VierteljSchrfStuFinR 1932, S. 403 ff

Ott, Senatspräsident am RFH, „Zu den allgemeinen steuerrechtlichen Vorschriften des Steueranpassungsgesetzes", StW 1935 Sp. 701 ff und 957 ff;

— „Zum Auslegungs- und Beurteilungsgrundsatz des § 1 StAnpG", StW 1936 Sp. 1285

Quint, Karl, Regierungsrat, Berlin, „Gedanken zum neuen Recht des Freistellungsbescheids", StWa 1937 S. 117;

— „Ermessensentscheidungen oder Amtspflicht, ein Beitrag zum Recht der Nachforderung von Steuern", StWa 1937 S. 539 ff

Schmitt, Regierungsassessor Dr. Karl Hermann, Frankfurt/Main, „Zur Bedeutung des § 1 Abs. 3 StAnpG", DStZ 1936 S. 1361 ff;

— „Der gegenwärtige Stand der Meinungen in der Frage der Fehlerberichtigung im Steuerrecht", DStZ 1938 S. 795;

— „Die Berichtigung fehlerhafter Steuerbescheide, Feststellungsbescheide und Steuermeßbescheide", Verwaltungsarchiv Bd. 43, H. 2, S. 186 ff

Schlecht, Reichsfinanzrat, „Grundsätzliches zu § 1 Abs. 3 StAnpG", DStZ 1935 S. 457 ff

Senf, Dr., Regierungsrat, Leipzig, „Buch- und Betriebsprüfung und Berichtigungsveranlagung während des Schwebens eines Steuerstreitverfahrens", DStZ 1932 S. 852

Steinweg, Dr., Regierungsrat, „Der vorläufige Steuerbescheid", DStZ 1938 S. 310.

Theis, Obersteuerinspektor, Düsseldorf, „Aus der Praxis für die Praxis", StWa 1936 S. 564

Trapp, Ministerialdirektor beim RdF, „Zwei Reichsfinanzhofentscheidungen", StW 1932 Sp. 55 ff;

— „Die Grenzen des Rechtsschutzes in Steuersachen", StW 1932, Sp. 1327 ff

Wacke, Dr. jur habil Gerhard, „Die Beurteilung von Tatbeständen, ein neuer Grundbegriff?", StW 1936 Sp. 833 ff

Zitzlaff, Reichsrichter am RFH, „Fragen der Reichsabgabenordnung", StW 1936 Sp. 475 ff;

— „Zur Frage der Rechtskraft im Steuerrecht", StW 1936 Sp. 1493;

— „Zur Frage der Beurteilung von Tatbeständen (§ 1 Abs. 3 StAnpG)", DStBl 1936 S. 731 ff;

— „§ 1 StAnpG und die Gleichmäßigkeit der Veranlagung", DStBl 1936 S. 901 ff

Abkürzungsverzeichnis.

aaO	am angegebenen Ort
a.F.	alter Fassung
Anm.	Anmerkung
AO	Reichsabgabenordnung
Bd.	Band
BodSchätzG	Bodenschätzungsgesetz
BStG	Bürgersteuergesetz
DStBl	Deutsches Steuerblatt
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
ErbStG	Erbschaftssteuergesetz
EStG	Einkommensteuergesetz
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
GrEDB	Grunderwerbsteuer-Durchführungsbestimmungen
GrEG	Grunderwerbsteuergesetz
Gr.S.	Großer Senat
InduSt	Zeitschrift „Industrie und Steuer“
JW	Juristische Wochenschrift
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVG	Kapitalverkehrsteuergesetz
KVDB	Durchführungsbestimmungen zum KVG
n.F.	neuer Fassung
OFPr	Oberfinanzpräsident
OVG (pr., thür.)	Oberverwaltungsgericht (preußisches, thüringisches)
Pfl.	Pflichtiger
RBewG	Reichsbewertungsgesetz
RdF	Reichsminister der Finanzen
RFH	Reichsfinanzhof
RGBl	Reichsgesetzblatt
RStBl	Reichssteuerblatt
RVBl	Reichsverwaltungsblatt
S.	Seite
Slg. (Amtl)	Sammlung (amtliche)
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StPfl.	Steuerpflichtiger
StW	Zeitschrift „Steuer und Wirtschaft“
StW 36 Nr. 214	StW 1936, Teil II Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs, Urteil Nr. 214
StW 35 Sp. 225	StW 1935, Teil I Abhandlungen, Spalte 225
StWa	Zeitschrift „Steuerwarte“
U.	Urteil
I A 111/34	Urteil des Reichsfinanzhofs I. Senat
v. 25. 7. 34	vom 25. Juli 1934 Nr. I A 111/34
UStG	Umsatzsteuergesetz
VGH (bay)	Verwaltungsgerichtshof (Bayerischer)
VierteljSchr. fStuFinR	Vierteljahresschrift für Steuer und Finanzrecht
VStG	Vermögensteuergesetz
VStDB	Vermögensteuer-Durchführungsbestimmungen
WRV	Weimarer Reichsverfassung
ZdAfDR	Zeitschrift der Akademie für Deutsches Recht